

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo

**DAVČNI NADZOR V SLOVENIJI IN
PRIMERJAVA S HRVAŠKO**

Dajana Nikolić

Ljubljana, september 2013

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

**DAVČNI NADZOR V SLOVENIJI
IN PRIMERJAVA S HRVAŠKO**

Kandidatka: Dajana Nikolić
Vpisna številka: 04039386
Študijski program: visokošolski strokovni študij program Uprava prva stopnja
Mentor: dr. Tatjana Jovanović

Ljubljana, september 2013

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisan/a Dajana Nikolić, študentka visokošolskega strokovnega programa Uprava I. stopnja, z vpisno številko 04039386, sem avtorica diplomskega/ magistrskega dela z naslovom: »Davčni nadzor v Sloveniji in primerjava s Hrvaško«.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je priloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo, in sem to tudi jasno zapisala v predloženem delu;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobesednega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerimi so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Uradni list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo;
- se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatorstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo;
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Gaja Červ

Ljubljana, 4. 9. 2013

Podpis avtorice:

POVZETEK

Država mora delovati kot sistem, in ker se pojma država in davki povezujeta, so davki glavni vir prihodkov države. Učinkovito pobiranje davkov koristi davčnim zavezancem in vsem državljanom. Davčni nadzor je kontrolni nadzor izpolnjevanja davčne obveznosti po predpisanih zakonih, njeno neizpolnjevanje pa je z istimi zakoni sankcionirano.

Davčna uprava ima pristojne organe, ki opravljajo nadzor nad pravilnostjo in zakonitostjo plačevanja in izpolnjevanjem davčnih obveznosti. Davčni nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki imajo za opravljanje nadzora posebna pooblastila. Ugotoviti skušajo vzroke za nastanek nepravilnosti in jih rešiti skupaj z davčnimi zavezanci. Ključnega pomena za izvedbo davčnega nadzora sta sodelovanje davčnega inšpektorja in davčnega zavezanca ter zakonito in pravilno vodenje postopka.

V diplomski nalogi sem primerjala davčni nadzor v Sloveniji in Hrvaški. Z analizo davčnega nadzora, ki ga imata ti državi, sem ugotavljala, kakšne vrste nadzorov se opravljajo, kako se izpolnjujejo davčne obveznosti in kakšna je kazen za davčno utajo v Sloveniji ter našteto primerjala s Hrvaško.

Ključne besede: davek, davčni zavezanec, davčni inšpektor, davčni inšpekcijski nadzor, davčna služba, Davčna uprava Republike Slovenije, upravni postopek, odločba, davčni prekršek, davčna izvršba

SUMMARY

The state must act as a system and since the terms state and taxes are connected, taxes represent the major source of government revenue. Effective collection of taxes is for the good of taxpayers and all citizens. Fiscal control is control supervision of the fulfilment of tax obligation according to the prescribed laws, and their non-compliance is sanctioned by the same laws.

Tax administration consists of competent authorities exercising control over the correctness and legality of the payment and fulfilment of tax obligations. Fiscal control is exercised by tax inspectors who shall have special authority for providing supervision. They are trying to determine the causes of the occurrence of irregularities and resolve them together with taxpayers. Participation of tax inspector and taxpayer and the lawful and proper conduct of the proceedings are crucial for the implementation of fiscal control.

In this diploma thesis I compared tax control in Slovenia and Croatia. I have been identifying through the tax control these countries have what kinds of controls are being carried out, how tax obligations are being complied with and what is the penalty for tax evasion in Slovenia, and compared them with Croatia.

Keywords: tax, taxpayer, tax inspector, tax inspection, tax administration, Tax Administration of the Republic of Slovenia, administrative procedure, decision, tax offense, tax foreclosure

KAZALO

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA	iii
POVZETEK.....	v
SUMMARY	iv
KAZALO PONAZORITEV	v
KAZALO GRAFIKONOV.....	v
KAZALO SLIK.....	v
KAZALO TABEL	v
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	iv
1 UVOD	1
2 DAVKI IN DAVČNI SISTEM.....	3
2.1 POMEN, NAMEN IN DELITVE DAVKOV.....	3
2.2 DAVČNI SISTEM.....	4
3 DAVČNI NADZOR V SLOVENIJI	5
3.1 UDELEŽENCI V DAVČNEM NADZORU	7
3.1.1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE	7
3.1.1.1 Predstavitev uprave.....	7
3.1.1.2 Naloge in organizacija na področju davčnega nadzora	7
3.1.1.3 Generalni davčni urad.....	9
3.1.1.4 Območni davčni uradi.....	10
3.1.1.5 Posebni davčni uradi	10
3.1.2 STRANKA V POSTOPKU – ZAVEZANEC ZA DAVEK.....	11
3.1.3 DAVČNI INŠPEKTOR	13
3.1.3.1 Pooblastila in pristojnosti davčnega inšpektorja	14
3.1.3.2 Izločitev inšpektorja iz davčnega inšpekcijskega nadzora	15
3.2 OBLIKE DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI	16
3.2.1 DAVČNA PREISKAVA.....	16
3.2.2 NOTRANJI DAVČNI NADZOR	18
3.2.3 CARINSKI NADZOR.....	19
3.2.4 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR (DIN)	20
3.2.4.1 Namen davčnega inšpekcijskega nadzora	21
3.2.4.2 Vrste davčnega inšpekcijskega nadzora.....	21
3.2.4.3 Izbor zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor.....	22
3.2.4.4 Potek oziroma faze davčnega inšpekcijskega nadzora.....	23
3.2.4.5 Priprava na davčni inšpekcijski nadzor	23
3.2.4.6 Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora.....	24
3.2.4.7 Ugotovitveni in dokazni postopek	25
3.2.4.8 Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora.....	25
3.3 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE V SLOVENIJI	27
3.3.1 PO KAZENSKEM ZAKONIKU	27
3.3.2 PO ZAKONU O DAVČNEM POSTOPKU	28
3.3.3 PO ZAKONU O DAVČNI SLUŽBI.....	31

4	DAVČNI NADZOR NA HRVAŠKEM.....	32
4.1	FISKALNA BLAGAJNA.....	34
4.2	UDELEŽENCI V DAVČNEM NADZORU	35
4.2.1	DAVČNA UPRAVA.....	35
4.2.1.1	Predstavitev uprave.....	35
4.2.1.2	Osrednji urad.....	36
4.2.1.3	Regionalni urad.....	37
4.2.1.4	Naloge in organizacija na področju davčnega nadzora	38
4.2.2	STRANKA V POSTOPKU – ZAVEZANEC ZA DAVEK	39
4.2.3	DAVČNI INŠPEKTOR	39
4.2.3.1	Izločitev inšpektorja iz davčnega inšpekcijskega nadzora	40
4.3	OBLIKE DAVČNEGA NADZORA NA HRVAŠKEM	40
4.3.1	ZUNANJI DAVČNI NADZOR.....	41
4.3.1.1	Zunanja kontrola.....	41
4.3.1.2	Zunanja revizija	41
4.3.1.3	Zunanja inšpekcija.....	41
4.3.2	NOTRANJI NADZOR	41
4.3.2.1	Postopki notranjega nadzora	41
4.3.3	CARINSKI NADZOR.....	42
4.3.4	DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR	42
4.3.4.1	Vrste, predmet in zavezanci v davčnem inšpekcijskem nadzoru	42
4.3.4.2	Potek oziroma faze v davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	43
4.3.4.2.1	Izdaja sklepa o začetku inšpekcijskega pregleda.....	43
4.3.4.2.2	Potek pregleda	43
4.3.4.2.3	Kraj in čas inšpekcije.....	43
4.3.4.2.4	Inšpekcijsko obdobje	44
4.3.4.2.5	Obveznosti in pravice davčnih zavezancev	44
4.3.4.3	Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora.....	45
4.3.4.3.1	Zaključni pogovor in zapisnik v davčnem pregledu.....	45
4.4	SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE NA HRVAŠKEM.....	46
5	ZAKLJUČEK.....	48
	LITERATURA IN VIRI.....	51

KAZALO PONAŽORITEV

KAZALO GRAFIKONOV

Grafikon 1: Struktura uvedenih preiskav glede na vzrok za uvedbo.....	18
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Sestava Davčne uprave Republike Slovenije.....	8
Slika 2: Sestava Generalnega davčnega urada	10
Slika 3: Statistika nadzora v zadnjih treh letih na Hrvaškem	34

KAZALO TABEL

Tabela 1: Rezultati davčnega nadzora.....	5
Tabela 2: Število opravljenih predmetov nadzora	6
Tabela 3: Sestava davčne uprave Republike Hrvaške.....	36

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

CURS	Carinska uprava Republike Sloveniji
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
EUR	Evro
et. al	In drugi
HRK	Hrvaška kuna
itd.	In tako dalje
MJU	Ministrstvo za javno upravo
RS	Republika Slovenija
ZCS-1	Zakon o carinski službi
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZDU-1	Zakon o davčni upravi
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZP-1	Zakon o prekrških
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZUS-1	Zakon o upravnem sporu

1 UVOD

Država in davki so povezani, saj so davki glavni vir prihodkov države, skupaj pa delujejo kot sistem države. Učinkovito pobiranje davkov koristi davčnim zavezancem in vsem državljanom. Davek je oblika prisilnega odvzema dohodka državljanov. Zaradi slednjega lahko pride do nesoglasij med državo in davčnimi zavezanci, zato je potreben davčni nadzor nad državljanom. Država ima številne institucije in davčne organe, ki opravljajo nadzor nad zakonitostjo in pravilnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti ter odkrivajo morebitne napake in nepravilnosti, ki so v neskladju z zakoni.

Namen diplomskega dela je odgovoriti na raziskovalno vprašanje, ali boljši davčni nadzor in višje sankcioniranje zmanjšuje davčno utajevanje. Slednje namreč močno vpliva na državni proračun. Skušala sem ugotoviti, v kateri državi davčna uprava bolje opravlja svoje delo in v kateri državi je boljši davčni nadzor. Po višini in vrstah sankcij sem ugotavljala, kje je boljše sankcioniranje davčnega utajevanja. Davčni nadzor je namreč bolj učinkovit v primeru višjih sankcij, saj tako ne pride do davčnih utaj, zmanjšajo pa se tudi nepravilnosti pri davčnih obveznostih. To je tudi hipoteza, ki bo v zaključku diplomske naloge s pomočjo raziskovalnih metod ovržena ali potrjena.

Davčni nadzor se opravlja v večini držav, s tem pa se odkrijejo številne nepravilnosti oziroma davčno utajevanje. Zaradi številnih nepravilnosti na tem področju sem v diplomski nalogi prikazala davčni nadzor in sankcioniranje davčnih utaj v Sloveniji in na Hrvaškem, nato pa ugotavljala in primerjala razlike med omenjenima državama.

Pri pisanju diplomske naloge sem uporabila literaturo, ki je povezana z davčnim nadzorom in sankcioniranjem davčnih utaj. Za Slovenijo sem statistične podatke pridobila na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije. V teoretičnem delu pa sem teorijo povzela iz knjig, člankov ter zakonov (ZDavP-2, ZDS-1, ZDU-1, ZIN, ZP-1, ZUP, ZUS-1). Pri iskanju virov za Hrvaško sem večinoma izhajala iz elektronskih virov, kot so elektronske knjige, članki, publikacije in brošure, ki jih je mogoče najti na spletni strani Ministrstva za finance in Davčni upravi Republike Hrvaške ter zakonov (Zakon o davčni upravi, Zakon o davčnem nadzoru, Zakon o carinski upravi, Zakon o fiskalni blagajni).

Diplomsko delo torej temelji na podatkih in informacijah, črpanih iz razpoložljive domače in tuje strokovne literature, internetnih virov ter zakonov in predpisov Republike Slovenije in Republike Hrvaške.

Pri izdelavi diplomske naloge sem uporabila naslednje metode dela:

- metodo opisovanja pojmov davki, davčni sistem, davčni nadzor, davčne utaje ter sankcioniranje;
- metodo znanstvene deskripcije obstoječih zapisov o obravnavani problematiki;
- metodo primerjave med Slovenijo in Hrvaško;
- opisno metodo opisovanja.

Diplomsko delo je sestavljeno iz petih poglavij. Prvo in peto poglavje predstavljata uvod in zaključek. V samem uvodu je opisan namen in vsebina diplomske naloge, ter prikazan strnjen opis po poglavjih. V zaključku pa je povzet sklep o razlikah oziroma ugotovitvah, v kateri državi je boljši davčni nadzor in sankcioniranje davčnih utaj.

V drugem poglavju sta predstavljena pojma davek in davčni sistem v Sloveniji oziroma sta podani njuni definiciji. Prikazana je tudi delitev davkov po skupinah glede na predmet obdavčenja in lastnosti davčnega sistema, ki je zasnovan v treh skupinah.

S tretjim poglavjem se začne vsebina diplomske naloge, in sicer davčni nadzor v Sloveniji, kjer so prikazani statistični podatki o nadzoru ter o opravljenih davčnih pregledih. Tretje poglavje ima tri podpoglavja; prvo podpoglavje govori o udeležencih v davčnem nadzoru, sem štejemo davčno upravo, davčnega zavezanca oziroma stranko, njegove zastopnike, pooblaščenca in davčnega inšpektorja. V drugem podpoglavju so prikazane oblike davčnega nadzora v Sloveniji, kot so davčna preiskava, notranji davčni nadzor – kontrola obračunov, carinski nadzor in davčni inšpekcijski nadzor. Zadnje oziroma tretje podpoglavje je namenjeno opisu sankcioniranja v primeru davčnih utaj v Sloveniji.

Četrto podpoglavje je podobno tretjemu, le da je v tem primeru obravnava Hrvaška. Vsebuje torej tri podpoglavja, kjer so navedeni udeleženci v davčnem nadzoru, oblike davčnega nadzora ter sankcioniranje davčnih utaj na Hrvaškem.

2 DAVKI IN DAVČNI SISTEM

2.1 POMEN, NAMEN IN DELITVE DAVKOV

Davki in država sta pojma, ki sta med seboj zelo povezana. Kajti odkar obstajajo države, obstajajo tudi davki. Kar tudi potrjuje obstoj davkov v času antične Grčije, Rimskem in Bizantinskem cesarstvu, kjer so obdavčevali predvsem hrano in premoženje prebivalcev. Previsoki davki so bili večkrat razlog za vojne in upore. V preteklosti so javne dejavnosti neposredno financirali premožnejši prebivalci, medtem ko v današnjem času obdavčenje del makroekonomske politike in je v ta sistem vključen vsak državljan. Po zakonu ZDavP-2 je davek denarna obveznost fizične ali pravne osebe, da od svojih dohodkov in premoženja prispeva za skupne družbene potrebe, v taki višini in na tak način, kot to določa zakon o obdavčenju. Davek lahko definiramo kot pristojbino, ki jo vlada obračuna za izdelek, storitev ali prihodek (Jerovšek, 2007, str. 14).

Različni teoretiki pa bolj podpirajo stari zakon ZDavP-1, ki pravi, da davek predstavlja obveznost fizične osebe oz. pravne osebe, ki prispeva od svojih dohodkov in premoženja za skupne družbene potrebe v višini in na način, kot ju določa zakon o obdavčevanju. Po 3. členu ZDavP-2 pa je davek: »... vsak denarni prihodek proračuna Republike Slovenije, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago« (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 43).

Namen davkov je zbiranje javnih prihodkov, ki služijo za financiranje in proizvodnjo različnih javnih dobrin. Namen je tudi financiranje javnofinančnih izdatkov. Za davke lahko povemo da so prisilna oz. obvezna dajatev, pri katerih veljajo točno določena pravila pri pobiranju in porabi osebne lastnine.

Davke delimo po skupinah glede na predmet obdavčenja (na dohodek, storitve):

- subjektivni in objektivni davki;
- neposredni in posredni davki;
- ad valorem in na količino;
- negativni davki.

Davke na splošno delimo na subjektivne in objektivne. Odvisno od obstoja nekaterih objektivnih okoliščin, kot na primer premoženja. Med te sodijo prispevki iz bruto plač, trošarine itd. Subjektivni davki so pa personalni in so odvisni od zavezanca, to je od njegovega zdravstvenega stanja, starosti in podobno. Med subjektivne davke sodijo neposredne trošarine, davki na dediščine ter osebne dohodnine.

Najpogostejši način delitve davkov, ki se je uporabljal in se še vedno uporablja v statističnih in administrativnih institucijah, pa je na indirektno (posredno) in direktno (neposredno) davke. Neposredni davki so dohodnina, davki od dobička pravnih oseb,

davek na premoženje, davek na promet nepremičnin. Pri teh davkih nosi davčno breme davčni zavezanec. Posredni davki so davek na dodano vrednost, splošne trošarine, uvozne davščine in davki od plačilne liste. Pri posrednih davkih pa davčnega bremena ne nosi davčni zavezanec, ampak nekdo drug, običajno potrošnik oz. kupec.

Naslednja delitev davkov je odvisna od davčne osnove. Če je davčna osnova vrednost, potem so davki ad valorem. Sem sodijo vrednost dobička, dohodka in blaga. Če pa je davčna vrednost količina, so to specifični davki. Sem sodijo trošarine.

Pod zadnjo skupino delitve davkov so negativni davki, o njih govorimo, kadar gre za prenos dohodka iz proračuna, to je javnega sektorja, v zasebne roke oz. zasebni sektor. Sem sodijo različne oblike socialne pomoči (Klun, 2010, str. 8–9).

2.2 DAVČNI SISTEM

Celoto vseh davkov, ki jih država pobira, imenujemo davčni sistem. To pomeni konkretizacijo posameznih vrst davkov v praksi. Vsaka država ima davčni sistem, prek katerega zasleduje socialne, fiskalne in ekonomske cilje. Definicija davčnega sistema pa pravi, da davčni sistem predstavlja zbirko ukrepov, aktivnosti, pravnih norm, institucij in organov na področju obdavčitve v družbenem okolju. Predstavlja tudi pomemben del ekonomskih in družbenopolitičnih ureditev neke države, saj skupaj s sistemom taks, prispevkov za socialno zavarovanje, carinskim sistemom ter ostalimi dajatvami tvori fiskalni sistem posamezne države.

Davčni sistem naj bi čim manj posegal v odločitve posameznikov in v ekonomski proces. Država pa mora zaradi prisilne narave davčnih prihodkov oblikovati davčni sistem po določenih načelih. Ta načela zagotavljajo urejeno in učinkovito pobiranje davkov.

Lastnosti davčnega sistema izhajajo iz opredelitev, ki jih je oblikoval Adam Smith in jih lahko združimo v tri osnovne skupine:

- pravičnost, ki govori o enakomerno porazdeljenem davčnem bremenu med davčnimi zavezanci;
- čim manjše poseganje v ekonomske odločitve, ker pobiranje davka vpliva na to, katere dobrine se bodo prodajale in kupovale na trgu;
- stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčnih obveznosti. Stroški naj bi bili oblikovani tako, da bo imela davčna uprava čim manjše stroške pri pobiranju, nadzoru in upravljanju z davki (Klun, 2010, str. 5–6).

3 DAVČNI NADZOR V SLOVENIJI

Davčni nadzor opravlja davčni organ, in sicer z inšpekcijskimi pregledi in kontrolo v skladu z Zakonom o obdavčenju in Zakonom o davčnem postopku (Kruhar Puc, 2004, str. 51).

V davčnem nadzoru se ugotavlja, ali davčni zavezanci v skladu z navedenimi zakoni izpolnjujejo svoje davčne obveznosti. Davčni nadzor obsega tudi preverjanje zakonitosti delovanja tistih oseb, ki so poleg davčnih zavezancev dolžne opravljati določene naloge, na primer posredovati podatke in odtegniti davek.

Davčni nadzor se izvaja v različnih oblikah, in sicer kot nadzor obračunov davkov pri davčnem organu, kot preverjanje in nadzor v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo, kot davčni inšpekcijski nadzor in kot davčna preiskava. Davčni nadzor je pri davčnem organu opredeljen kot notranji nadzor, medtem ko je inšpekcijski nadzor pri zavezancu zunanji nadzor. Opravljajo pa ga pooblaščenice osebe v skladu z ZDavP-2, ZDS-1, ZCS-1 in ZIN (Jerovšek et al., 2008, str. 301–302).

Rezultati odkritja davčnih utaj so odvisni od števila davčnih nadzorov, ki so bili opravljeni v določenem letu. Davčna uprava Republike Slovenije vsako leto napiše letno poročilo o svojem delu, kjer je tudi navedeno število opravljenih davčnih nadzorov v Sloveniji.

**Tabela 1: Rezultati davčnega nadzora
(inšpekcija, nadzor v pisarni in preiskave)**

DAVČNI NADZOR (inšpekcija in nadzor v pisarni)	LN 2012	Realizacija 2012	% doseganja LN	Realizacija 2011	Indeks 12/11
Število davčnih nadzorov	6015	7327	121,8	7828	93,6
Dodatno ugotovljene neposredne obveznosti iz naslova zapisnikov in samoprijav (v EUR)	131.950.131	128.444.006	97,3	162.488.475	79,0
Dodatno ugotovljene posredne obveznosti (v EUR)	15.000.000	17.581.338	117,2	26.024.527	67,6

Vir: Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012 (2012, str. 22)

Iz tabele 1 je razvidno, da je leta 2012 za letni načrt bilo predvidenih 6.015 davčnih nadzorov, dejansko pa jih je bilo opravljenih 22 % več oziroma 1.312 pregledov več. Tako je bilo leta 2012 opravljenih 7.327 davčnih nadzorov. Če pa primerjamo leto 2012 z letom 2011, je bilo leta 2012 opravljenih 501 oziroma 6 % manj kot leta 2011, saj je bilo 2011 opravljenih 7828 davčnih nadzorov.

Dodatno ugotovljene obveznosti, to so dodatno ugotovljene neposredne obveznosti in samoprijave: V postopkih davčnih nadzorov je bilo ugotovljenih za 123.407.264 EUR dodatnih neposrednih obveznosti ter evidentiranih 5.036.742 EUR dodatnih davčnih obveznosti iz naslova samoprijav, skupaj torej 128.444.006 EUR dodatnih neposrednih

obveznosti oziroma 97,3 % letnega načrta 2012. Realizirane dodatno ugotovljene neposredne obveznosti so za 21 % manjše, kot v enakem obdobju leta 2011 (Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012 (2012, str. 23)).

Za leto 2012 je bilo načrtovano, da bo v postopkih davčnih nadzorov, ugotovljenih za 131.950.131 EUR dodatnih davčnih obveznosti. V letu 2012 je bilo dodatno ugotovljenih za 128.444.006 EUR dodatnih neposrednih obveznosti oziroma 97 % letnega načrta. Realizacija je bila od predvidenega letnega načrta manjša za 3.506.125 EUR oziroma 2,7 %. Leta 2011 je bilo za 34.044.469 EUR oziroma za 21 % več ugotovljenih dodatnih davčnih obveznosti kot v letu 2012, saj jih je bilo 2011 ugotovljenih 162.488.475 EUR.

Dodatno ugotovljenih posrednih obveznosti je bilo za 17.581.338 EUR. Te spremembe pa so, sprememba osnove za davek iz dejavnosti, povečanje osnove za fizične osebe, zmanjšanje izgube pri pravnih in fizičnih osebah in dodatne priznane olajšave (Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012 (2012, str. 23)).

Ugotovljenih je bilo za 17.581.338 EUR posrednih obveznosti, kar je za 2.571.338 EUR oziroma za 17 % več kot so načrtovali. Če pa primerjamo z letom 2011, jih je bilo za 8.443.189 EUR oziroma za 32 % več kot leta 2012.

Samoprijave: V letu 2012 je bilo v okviru davčnega nadzora (inšpekcija in nadzor v pisarni) evidentiranih 725 samoprijav zavezancev za davek, kar je za 37,3 % več kot v enakem obdobju prejšnjega leta, ko je bilo evidentiranih 528 samoprijav. Vrednost samoprijavljenega davka zavezancev za davek je v letu 2012 znašala 5.036.742 EUR, kar je za 16,3 % manj kot v enakem obdobju leta 2011 (Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012, str. 23).

Tabela 2: Število opravljenih predmetov nadzora

PREDMET NADZORA	LN 2012	Realizacija	%	Realizacija	Indeks
		2012	doseganja	2011	
			LN		12/11
Število predmetov nadzora davčnih obračunov	5.300	7.527	142,0	5.782	130,2
Število predmetov nadzora delnih nadzorov poslovanja	2.718	3.928	144,5	4.764	82,5
Skupaj predmeti nadzora	8.018	11.455	142,9	10.546	108,6

Vir: Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012 (2012, str. 22)

Iz tabele številka 2 so razvidni naslednji podatki: V letu 2012 je bilo v okviru davčnih nadzorov opravljenih 11.455 predmetov nadzora oziroma 142,9 % letnega načrta. Število opravljenih predmetov nadzora je za 8,6 % večje, kot v enakem obdobju leta 2011.

7.527 predmetov nadzora oziroma za 42 % več od letnega načrta za 2012 jih je bilo opravljenih v okviru nadzora davčnih obračunov. Opravljenih je bilo tudi 3.928 predmetov nadzora v okviru delnih nadzorov poslovanja, kar je za 44,5 % več od letnega načrta za 2012. Največ je bilo nadzorov na področju drugih dajatev, in sicer 3.538, ter na področju DDV – 1.801. Sledijo nadzori na področju davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve 1.213, davka od dohodkov pravnih oseb 590, nadzori davka od dohodkov iz dejavnosti 385 ter drugih davkov 181 nadzorov (Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012).

3.1 UDELEŽENCI V DAVČNEM NADZORU

Med udeležence sodijo vse tiste osebe, ki so prisotne, ali pa izvajajo svoje pristojnosti oziroma naloge v davčnem nadzoru. Te osebe pa so davčna uprava, davčni zavezanec in davčni inšpektor. V nadaljevanju bom za vsakega udeleženca opisala njihovo vlogo v postopku.

3.1.1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

3.1.1.1 Predstavitev uprave

Davčni sistem v Republiki Sloveniji pomeni zagotovitev temeljnega pravnega vira financiranja v državnem proračunu. Za njegovo uresničevanje skrbi Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS). DURS je bil ustanovljen v skladu z Zakonom o davčni službi, z delom je začel 1. julija 1996 z združenjem Republiške uprave za javne prihodke ter Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Sedež Davčne uprave Republike Slovenije je v Ljubljani.

DURS zagotavlja učinkovito pobiranje davščin v dobro države in njenih državljanov. Svoje naloge opravlja v skladu z zakonom in drugimi predpisi, po sklenjenih pogodbah za zavode, občine in zbornice. Pri izvajanju zakonsko opredeljenih pristojnosti, ki se nanašajo tudi na davčne obveznosti posameznih davčnih zavezancev, je samostojna in neodvisna (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2013).

3.1.1.2 Naloge in organizacija na področju davčnega nadzora

DURS opravlja naloge davčne službe v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčenje in postopek v zvezi z obdavčenjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, ter drugimi predpisi in mednarodnimi pogodbami in Zakonom o davčni službi (ZDS-1, Uradni list RS, št. 1/2007). Davčna uprava Republike Slovenije po 3. členu ZDS-1 opravlja naslednje naloge davčne službe:

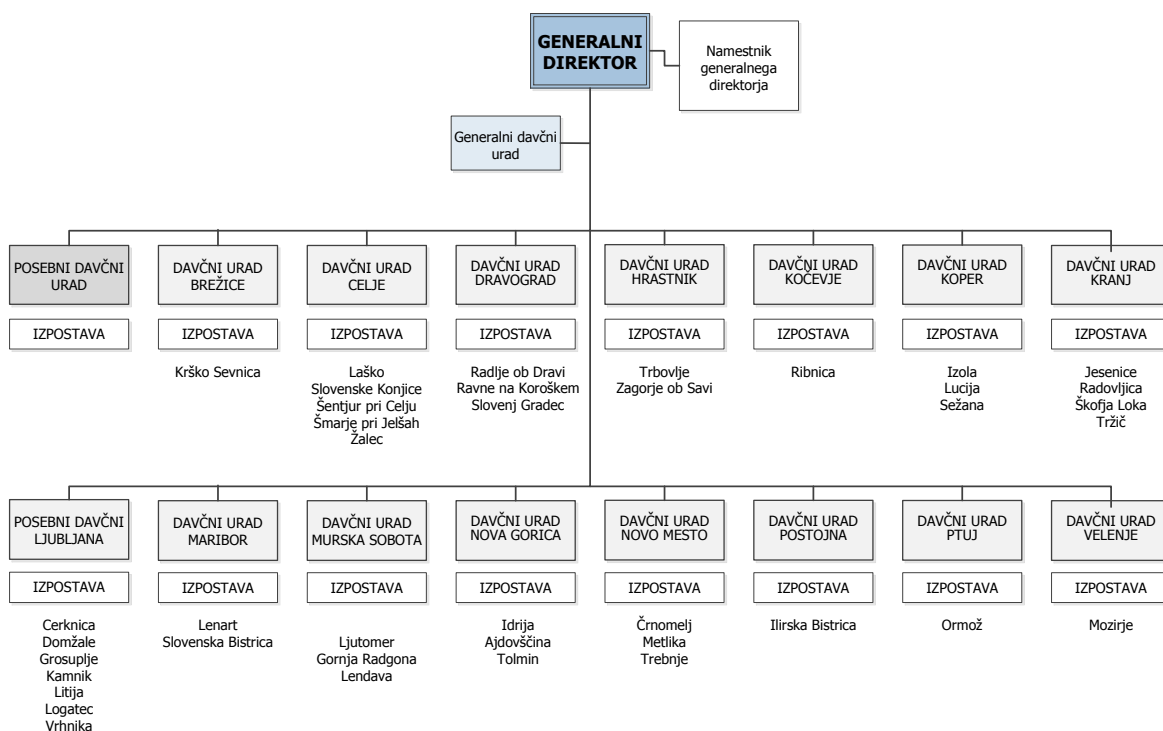
- prisilna izterjava denarnih kazni;
- nadziranje zakonitosti, pravilnosti in pravočasnosti izpolnjevanja davčnih obveznosti;
- odmerjanje, pobiranje in izterjava davkov in drugih obveznih dajatev;

- proučevanje delovanja davčnega sistema ter podajanje predlogov za izboljšave na tem področju;
- preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih dejanj;
- upoštevanje in izvajanje mednarodne pogodbe in predpisov Evropske skupnosti.

DURS je organ v sestavi Ministrstva za finance. Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave. Sestavljajo ga Generalni davčni urad in 15 davčnih uradov, ki so ustanovljeni za opravljanje nalog na posameznem območju ali za določeno področje dela, ter posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave in referate kot notranje organizacijske enote, ki se ustanovljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2013).

Bolj pregledno sestavo prikazuje Slika 1.

Slika 1: Sestava Davčne uprave Republike Slovenije



Vir: DURS, organigram DURS (2013)

Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave in imajo skupaj 41 izpostav, kot so notranje organizacijske enote in neposredno izvajanje nalog z davčnimi zavezanci.

Naloge, ki jih opravljajo davčni uradi (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2013):

- izvajajo naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra;
- izvršujejo vračilo preveč plačanih davkov in obresti;
- opravljajo davčni nadzor;

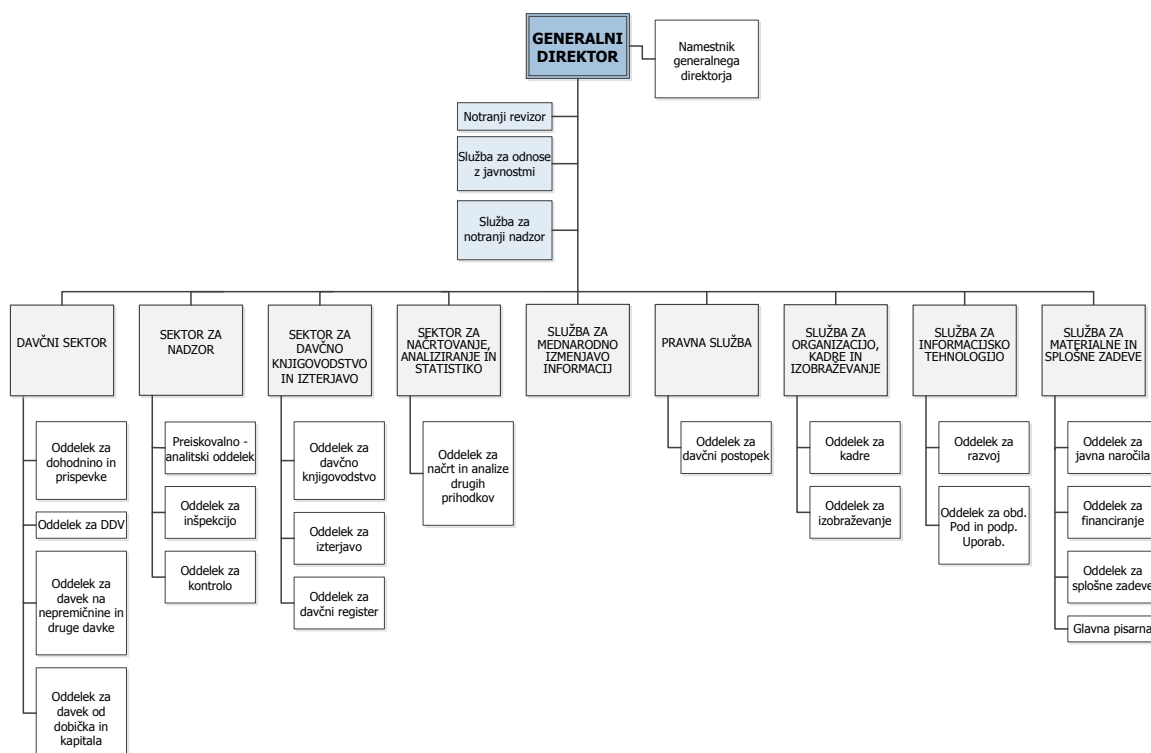
- izvajajo terjatve denarnih kazni;
- sodelujejo z drugimi inšpekcijskimi organi in organi policije;
- odmerjajo in pobirajo davke ter o tem vodijo evidenco;
- opravljajo naloge s področja delovnih razmer, strokovnega usposabljanja in izpolnjevanja delavcev službe;
- strankam dajejo informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2013).

3.1.1.3 Generalni davčni urad

DURS vodi generalna direktor/ica, ki vodi tudi Generalni davčni urad. Generalni direktor je za svoje delo odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Generalni davčni urad je odgovoren za učinkovito vodenje, svetovanje in koordiniranje na področju pobiranja davščin in davčnega nadzora ter tako opravlja naslednje naloge:

- opravlja nadzor nad delom davčnih uradov ter skrbi za izvajanje davčnega nadzora;
- organizira in vzdržuje enotno vodenje davčnega registra;
- določa vsebino informacijskega sistema ter skrbi za njegov razvoj;
- skrbi za izvajanje mednarodnih pogodb;
- določa in izvaja programe za strokovni, kadrovski in tehnični razvoj službe;
- zbira, obdeluje, hrani in daje na razpolago podatke o delu davčnih uradov;
- organizira delo davčnih uradov in zagotavlja enotno izvajanje davčnih nalog;
- organizira in izvaja programe za izobraževanje, usposabljanje in izpopolnjevanje delavcev davčne uprave;
- skrbi za obveščanje javnosti (DURS, Organizacija in naloge davčne službe, 2013).

Slika 2: Sestava Generalnega davčnega urada



Vir: DURS, organigram DURS (2013)

3.1.1.4 Območni davčni uradi

Poleg generalnega davčnega urada sestavlja upravo tudi 15 območnih davčnih uradov. Območni davčni uradi so organizacijske enote DURS-a, ki so ustanovljene za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela (ZDS-1, 9. člen). To so tisti uradi, ki dejansko izvajajo funkcijo davčne službe. Sem sodijo obračun, pobiranje in izterjava davkov ter davčni nadzor. (Klun, 2010, str. 24).

3.1.1.5 Posebni davčni uradi

Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada na celotnem območju RS za banke in hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo in trajne klasične igre na srečo, borze, borzne posredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje in klirinško depotne družbe ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50.000.000,00 evrov (Kruhar Puc, 2004, str. 47–48).

3.1.2 STRANKA V POSTOPKU – ZAVEZANEC ZA DAVEK

Davčni zavezanci so fizične ali pravne osebe, ki so materialno pravne po določbah področnega zakona nosilci davčnih obveznosti. Ti so dolžni poravnati davek v lastnem imenu in na lastni račun. ZDavP-2 po 12. členu stranke v davčnem postopku opredeljuje kot zavezance za davek. O zavezancih govorimo, ker so njihove obveznosti in pravice vezane na temeljno davčno zavezo. Pojem zavezanec za davek je širok in zajema vse, ki so potencialno zavezani za izpolnitev celotne davčne obveznosti ali njenega dela. Med zavezance za davek Zakon šteje davčnega zavezanca oziroma osebo, katere premoženje, dohodek in pravni posli so predmet obdavčitve. Carinskega dolžnika oziroma osebo, ki bi lahko postala dolžnik v skladu s carinskimi predpisi in plačnika davka za račun enega ali več davčnih zavezancev.

Po ZUP je stranka v upravnem postopku lahko vsaka fizična in pravna oseba, ki nosi pravice in obveznosti, o katerih se odloča v upravnem postopku, oziroma je oseba katere ravnanje ali poslovanje se nadzira po programu ali pa na podlagi prijave oziroma suma kršitve predpisov. Stranko imenujemo zavezanec, ker je zavezana spoštovati predpise, v nasprotnem primeru pa se njeno delovanje nadzoruje. (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 176). Stranka je lahko tudi oseba, ki v postopku sodeluje, da bi v njem zavarovala svoje pravne koristi, kot na primer stranski udeleženec, zastopnik ali pooblaščenec stranke itd. Stranko oziroma davčnega zavezanca in njegov položaj v postopku inšpiciranja opredeljujejo določila od 49. do 54. člena ZUP.

Glede na pravni položaj, ki ga ima stranka v upravnem postopku, je stranka lahko aktivna ali pasivna. V upravnem postopku poznamo aktivno stranko, pasivno stranko in stranskega udeleženca. Aktivna stranka je oseba, na zahtevo katere se je postopek začel oziroma oseba, ki je nosilec pravic. Pasivna stranka pa je oseba, zoper katero teče upravni postopek in se ji nalagajo obveznosti. Stranski udeleženec oziroma intervenient je oseba, ki vstopi v tuj postopek in v njem brani vse svoje pravne pravice in koristi, ki jih narekuje področni predpis. Intervenient vstopi v postopek, če v svoji vlogi izkaže pravni interes in se vključi, takoj ko je bil postopek uveden. Stranski udeleženec ne more sam začeti postopka (Jerovšek in Kovač, 2010, str. 91–92).

Stranka mora imeti pravno sposobnost, če je pravno sposobna, je tudi sposobna biti stranka v upravnem postopku. Fizična oseba jo pridobi z rojstvom, pravna pa z ustanovitvijo. Imeti mora tudi poslovno sposobnost, ki jo fizična oseba pridobi s polnoletnostjo oziroma sklenitvijo zakonske zveze ter s stvarno legitimacijo, kar pomeni upravičenje ali obveznost v predpisu. Stranka lahko v postopku nastopa sama ali pa jo zastopa njen zakoniti zastopnik ali pooblaščenec (Jerovšek et al., 2004, str. 180–184).

Davčni zavezanec ima v inšpekcijskem pregledu lastnost stranke, to so podjetja, samostojni podjetnik, organizacija, društvo in druge osebe, o katere pravici ali obveznosti odloča davčni postopek. Za lastnost stranke ni odločeno, ali se bo inšpekcijski pregled začel po uradni dolžnosti ali na zahtevo davčnega zavezanca. Oseba, ki v postopku

inšpekcijskega pregleda ne uveljavlja in ne varuje svojih pravic ali pravnih koristi, ne more dati pobude za uvedbo postopka, prav tako pa v postopku ne more imeti lastnosti stranke. V skladu z 2. odstavkom 125. člena ZUP je njeno zahtevo po uvedbi postopka treba ovreči. Če pa je bil inšpekcijski pregled uveden zoper fizično ali pravno osebo, ki ne more biti stranka v tem postopku, po uradni dolžnosti, se postopek s sklepom ustavi (Kruhar Puc, 2004, str. 57).

Za učinkovitejši in pravilen davčni inšpekcijski nadzor je pomembno tesno sodelovanje inšpektorja in davčnega zavezanca pri ugotavljanju dejanskega stanja, predvsem zato, da pri nadzoru ne bi prišlo do prekoračitve pooblastil, hkrati pa je tudi sodelovanje ključnega pomena za obdavčenje Zavezanec, je davčnemu inšpektorju dolžan posredovati podatke, poslovno dokumentacijo, predložiti poslovne knjige, evidence in druge dokumente, ter dati pojasnila, ki so pomembna za njihovo razumevanje, v nasprotnem primeru je prekrškovno odgovoren.

Inšpektor mora med inšpekcijskim pregledom po uradni dolžnosti paziti (1. odst. 54. člena ZUP), da ima davčni zavezanec oziroma oseba, pri kateri opravlja pregled, tri pravno pomembne lastnosti, da lahko v postopku sodeluje kot stranka, in sicer:

- pravno sposobnost (50. do 52. člen ZUP),
- procesno sposobnost (53. člen ZUP),
- stvarno legitimacijo (1. odst. 1. člena ZDavP-2) (Kruhar Puc, 2004, str. 57).

Na začetku inšpekcijskega nadzora mora inšpektor zavezanca opozoriti, da ima pravico do imenovanja pooblaščenca oziroma do osebe za posredovaje podatkov in pojasnil v zvezi vsem, kar bo davčni inšpektor želel razjasniti. Običajno je ta oseba računovodski servis zavezanca.

Zavezanec ima pravico po načelu zaslišanja stranke (9. člen ZUP) na začetku davčnega inšpekcijskega nadzora biti obveščen o svoji pravici, ki je hkrati tudi dolžnost do sodelovanja v celotnem postopku. Sproti mora biti obveščen o pomembnih dokazih in dejstvih, kar se mora evidentirati v zapisnik o nadzoru, da je iz njega razvidno, da je bilo to načelo upoštevano. Pred izdajo odločbe v davčnem inšpekcijskem nadzoru ima tudi po tem načelu tudi pravico, da se izjasni o posameznih dejstvih, predvsem pa o rezultatih po zaključnem davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Zavezanec ima torej skladno z načelom o zaslišanju stranke tri temeljne pravice:

- pravico udeleževanja v ugotovitvenem postopku;
- pravico izjasniti se o vseh dejstvih in okoliščinah;
- pravico izpodbijanja ugotovitev in navedb davčnega organa in drugih udeležencev v postopku.

3.1.3 DAVČNI INŠPEKTOR

Davčni inšpektor je uslužbenec, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor hkrati pa je tudi uslužbenec Ministrstva za finance, Davčne uprave Republike Slovenije.

Za inšpektorja je lahko imenovana oseba, ki izpolnjuje spodnje pogoje za to delo:

- univerzitetna ali visoka strokovna izobrazba;
- strokovni izpit za inšpektorja;
- najmanj pet let delovnih izkušenj (20. člen ZDS-1).

Inšpektor je lahko tudi nekdo, ki nima opravljenega celotnega inšpektorskega izpita, vendar mora v tem primeru opraviti strokovni izpit v roku enega leta, odkar je bil imenovan za inšpektorja, v nasprotnem primeru lahko izgubi inšpektorsko delovno mesto. V tem časovnem obdobju je imenovan za začasnega inšpektorja, ki lahko opravlja določena dejanja. Strokovni izpit pa obsega ZUP, osnove kazenskega postopka, ZIN in poznavanje področnih predpisov. Opravlja se pisno in ustno, sestavljen pa je iz splošnega in posebnega dela (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 174–175).

Vsebino in način opravljanja strokovnega izpita predpiše minister, pristojen za finance, na predlog generalnega direktorja. Delovne izkušnje za delovno mesto inšpektorja pa se določijo v sistemizaciji delovnih mest davčne uprave in v aktu o notranji organizaciji (Čokelc, 2010, str. 3).

Ko inšpektor sklene pogodbo o zaposlitvi, se istočasno zaveže, da bo opravljal naloge in izvajal pooblastila, ki mu jih nalagajo predpisi. Delo inšpektorja zahteva predvsem natančnost, samostojnost, odgovornost, strokovnost in zakonitost. Pri načelih obnašanja je zelo pomembno načelo pomoči, kajti davčni inšpektor je dolžan davčnim zavezancem dajati vse potrebne informacije pri uveljavljanju njihovih pravic in pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti. Inšpektor je za svoje delo odgovoren generalnemu direktorju oziroma direktorju davčnega urada, ki mu je dal pooblastilo za opravljanje nalog (povzeto po 17., 18. in 20. členu ZDS-1). Glavni inšpektor ima vsa pooblastila navadnega inšpektorja. Izbran je na javnem natečaju za mandat petih let, nakar lahko ponovno kandidira. Delo opravlja kot uradnik na položaju vodje inšpektorata (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 175).

Inšpektor samostojno opravlja davčni inšpekcijski nadzor, odkriva in preprečuje vse davčne prekrške in druga kazniva dejanja. Odloča tudi v davčnem postopku (Kunšek, 2011). Inšpektor ima tudi po ZIN in ZUP pooblastila za odločanje in vodenje v upravnem postopku ter lahko samostojno vodi postopek vse do izdaje določbe. V primeru, da sumijo na kakšno kaznivo dejanje, sestavijo kazensko ovadbo, ki se vloži na okrožnem državnem tožilstvu oziroma sum kaznivega dejanja naznanijo policiji (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 175). Razlogi, zaradi katerih davčni inšpektor ne more opravljati davčnega nadzora, so opredeljeni v 12. členu ZDS-1. Gre za primere, ko je uveden disciplinski postopek zoper inšpektorja ali ko je inšpektor družbenik ali delničar ter ima vpliv na poslovanje družbe.

3.1.3.1 Pooblastila in pristojnosti davčnega inšpektorja

Davčni inšpektor opravlja davčni inšpekcijski nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva ravnanja in odloča v davčnem postopku.

Pri opravljanju teh nalog ima davčni inšpektor pravico:

- ogledati si in pregledati vsa zemljišča, poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov; za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je davčni zavezanec določil kot svoj sedež oziroma kot poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost;
- vstopiti in pregledati poslovne in druge prostore (razen stanovanj), ki ne pripadajo zavezancu, ker obstaja utemeljen sum, da zavezanec v njih opravlja dejavnost ali da so tam stvari zavezanca, na katere se nanaša izvajanje prej navedenih nalog davčnega inšpektorja;
- pregledati prostore, objekte, postroje, naprave, delovna sredstva, napeljave, predmete, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo državnih organov, gospodarskih družb, zavodov, drugih organizacij in skupnosti ter fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost;
- pregledati poslovne knjige in evidence, pogodbe, poslovne listine in poslovno dokumentacijo drugih oseb, ki se nahajajo pri osebi, pri kateri se izvajajo prej navedene naloge davčnega inšpektorja;
- pregledati evidence o zaposlenih, njihovem številu, pogodbah in dohodkih ter jih primerjati s prijavljenimi podatki in podatki iz uradnih evidenc;
- pregledati poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo ter zahtevati izdelavo njihove pisne oblike, ki mora verodostojno potrjevati elektronsko obliko, kadar se vodijo in hranijo na elektronskem mediju;
- zaslišati stranke in pričë v upravnem postopku;
- pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek ter druge listine in dokumente, s katerimi lahko ugotovi identiteto oseb;
- fotografirati, ali posneti na drug nosilec vizualnih podatkov osebe, prostore, objekte, postroje, napeljave in druge predmete;
- zbirati in pridobivati potrebna obvestila in podatke od oseb, ki bi utegnili biti koristni za preprečevanje in odkrivanje kršitev predpisov o obdavčenju;
- zavezancu za davek za največ tri dni prepovedati opravljanje dejavnost (18. in 19. člen ZDS-1).

Inšpektorju za vstop v poslovni prostor ni treba predhodno obvestiti zavezanca oziroma pridobiti njegovega dovoljenja, prav tako tudi ne za ogled objekta, dokumentacije, poslovnih knjig, strojev, pogodb, itd. Za vstop v stanovanjski objekt pa potrebuje soglasje zavezanca oziroma imetnika stanovanjskega objekta ali odločbo sodišča. Ogled stanovanja mora potekati ob prisotnosti dveh polnoletnih oseb (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 179).

Pooblastila davčnega inšpektorja se širijo z namenom učinkovitejše izterjave. Poleg vseh nalog, ki jih mora izvesti, mora še proučiti podatke, ki navajajo pridobivanje prihodkov in vse opravljene dejavnosti.

ZDS-1D, 4. člen navaja, da davčni inšpektor mora:

- pregledati podatke v elektronski obliki in zahtevati izdelavo njihove kopije, če se podatki nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov;
- kopirati podatke v elektronski obliki in izdelati verodostojno kopijo celotnega nosilca podatkov ter zahtevati šifrirne ključne ali šifrirna gesla, če so potrebna za dostop do podatkov ali njihovo berljivost, če se podatki nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov;
- pregledati in obdelovati kopije podatkov v elektronski obliki in verodostojne kopije celotnega nosilca podatkov, če se podatki nanašajo na opravljanje dejavnosti ali pridobivanje prihodkov.

Pred začetkom pregleda se mora inšpektor obvezno izkazati s službeno izkaznico in z značko, le tako lahko izvaja pooblastila, ki mu jih narekuje zakon (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 179).

3.1.3.2 Izločitev inšpektorja iz davčnega inšpekcijskega nadzora

Med davčnim inšpekcijskim nadzorom je treba ugotoviti dejansko in resnično stanje stvari, kar pomeni vsa dejstva za pravilno in zakonito odločbo, zaradi česar je treba zagotoviti objektivnost davčnega inšpektorja pri samem delu in odločanju v postopku (Kruhar Puc, 2004, str. 60).

Davčni zavezanec lahko tako predlaga oziroma zahteva izločitev davčnega inšpektorja, če ugotovi, da med njim in davčnim inšpektorjem obstajajo utemeljeni razlogi, ki bi lahko vplivali na objektivnost inšpektorja v odnosu do zavezanca. ZDS-1 v svojem 57. členu navaja naslednje razloge za izločitev inšpektorja pri pravni ali fizični osebi, in sicer inšpektor ne sme opravljati davčnega inšpekcijskega nadzora:

- če je v zadevi, o kateri teče postopek, stranka, soupravičenec oziroma sozavezanec, priča, izvedenec, pooblaščenec ali zakoniti zastopnik stranke
- če je ta z zavezancem v krvnem sorodstvu v ravni vrsti do katerega koli kolena, v stranski pa do četrtega kolena;
- če je z njim v zakonu ali svaštvu do drugega kolena, ne glede na to, ali je zakonska zveza prenehala;
- kjer je inšpektor skrbnik, oskrbovanec, posvojenec ali posvojitelj lastnika, poslovnega organa ali članov organov upravljanja pravne osebe;
- med drugim inšpektor ne sme biti delničar ali družbenik pravne osebe. (35. člen ZUP-UPB2).

Če je inšpektor opravil kakšno dejanje med inšpekcijskim pregledom, mora takoj, ko izve za kakšen izločitveni razlog, ki se nanaša nanj prenehati z inšpekcijskim pregledom in o tem seznaniti svojega nadrejenega in direktorja davčnega urada, ki je pristojen za odločanje o inšpektorjevi izločitvi. Zaradi okoliščin, ki vzbujajo dvom o inšpektorjevi odločitvi, ima tudi stranka pravico zahtevati izločitev inšpektorja, kar posledično pomeni prekinitev opravljanja dejanj v postopku, do izdaje sklepa o taki zahtevi (Kruhar Puc, 2004, str. 60).

Pomembno je, da zavezanec predlaga izločitev inšpektorja takoj na začetku, ne pa šele potem, ko je inšpektor že opravil nadzor in morebiti seznanil zavezanca, da mu bo naložil davčno obveznost (Perme, 2005, str. 46).

O izločitvi inšpektorja odloči direktor davčnega urada s sklepom, v katerem obenem določi novega inšpektorja za nadaljevanje inšpekcijskega postopka (Kruhar Puc, 2004, str. 60). Izločitev je opredeljena v ZUP od 35. do 41. člena.

Poleg navedenih oseb je v praksi možno v inšpekcijski pregled šteti še druge osebe, ki so pomembne za odločanje v davčnih zadevah s svojim poznavanjem dejstev in okoliščin, ki s svojim strokovnim znanjem pripomorejo k učinkovitemu varstvu pravic davčnega zavezanca. Med te osebe lahko prištevamo sodišča, tožilstvo, policijo, tržno inšpekcijo, inšpekcijo za delo in podobno (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 18).

3.2 OBLIKE DAVČNEGA NADZORA V SLOVENIJI

Po 127. Členu ZDavP-2 se davčni nadzor izvaja v štirih oblikah, in sicer kot:

- davčna preiskava;
- notranji davčni nadzor - kontrola obračunov;
- carinski nadzor;
- davčni inšpekcijski nadzor (v nadaljevanju DIN).

3.2.1 DAVČNA PREISKAVA

Davčnih utaj v praksi ni mogoče popolnoma preprečiti, vendar je pomembno njihovo odkritje, ko škoda še ni zelo visoka. Poleg tega pa je najpomembnejša preprečitev nadaljnjega oškodovanja državnega proračuna. Z davčnimi preiskavami odkrivamo morebitne davčne utaje, nato pa je treba nastalo škodo nemudoma popraviti.

Davčno preiskavo izvede davčni inšpektor, ki je zadolžen za vodenje, usmerjanje in koordinacijo vseh dejavnosti v postopku ter za ustrezen zaključek davčne preiskave. Davčna preiskava je od leta 2007 nov institut ZDavP-2, ki davčnemu organu omogoča učinkovitejši nadzor nad praviloma večjimi nepravilnostmi oziroma skupinami oseb, ko metode klasičnega inšpekcijskega nadzora odpovedo (Kovač, 2010, 115).

Davčna preiskava predstavlja posebno obliko dela davčnega organa, ki jo izvaja davčni inšpektor – preiskovalec. Njegove naloge obsegajo vrednotenje in zbiranje dokazov, ki so

pomembni za obdavčitev davčnih zavezancev. Opravlja pa se v Generalnem davčnem uradu in v davčnih uradih na celotnem območju Republike Slovenije. Pri opravljanju nalog davčne preiskave ima davčni inšpektor pooblastila izvajati dejanja in ukrepe, ki so predpisani po zakonu (Jerovšek et al., 2008, str. 310).

Da pa bi bilo davčno preiskovanje bolj učinkovito, davčni organ aktivno sodeluje z ostalimi državnimi in sodnimi organi, kot so CURS, Okrožno sodišče, Urad za preprečevanje pranja denarja, policija, Vrhovno državno tožilstvo Republike Slovenije itd. Z novimi metodami se lahko pri preiskovanju z davčno preiskavo zbere dokumentacija, informacije ter vsi kakovostni podatki, ki lahko dokažejo, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju.

Davčna preiskava se izvaja v skladu z zakoni, ki urejajo davčne službe ZDS-1 in ZDavP-2, in sicer, ko so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Izvajajo se z namenom preprečevanja, preiskovanja in odkrivanja nepravilnosti oziroma kršitev predpisov o obdavčenju. Uvedena je lahko tudi zaradi izvajanja dejanj in ukrepov po ZDS-1 in ZDavP-2, za zagotovitev medsebojne pomoči organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav.

ZDavP-2 je uvedel temeljna postopkovna pravila za izvajanje nalog davčne preiskave, v okviru katerih davčni organ pri nadzoru nad zavezanci ugotavlja utemeljenost suma kršitve predpisov o obdavčenju ali pa zagotavlja ustrezno pomoč organom skupnosti, držav članic EU in tretjih držav (Jerovšek et al., 2008, str. 310).

Postopek davčne preiskave se začne z izdajo naloga inšpektorju, v katerem se navede razloge za sum oziroma dejanja in ukrepe, zaradi katerih se bo opravljena davčna preiskava. Navedeno je, katere okoliščine naj se v preiskavi podrobneje raziščejo ter kateri krog subjektov oziroma kateri subjekti bodo predmet davčne preiskave (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 145).

V postopku davčne preiskave se za skupino davčnih zavezancev ali pa za posameznega davčnega zavezanca z zbiranjem dokumentov, podatkov in drugih dokaznih gradiv dopolnijo oziroma preverijo podatki, ki jih je davčni organ zbral v skladu s svojimi pooblastili, in raziščejo okoliščine, za katere obstajajo razlogi za sum, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Postopek se zaključi tako, da davčni inšpektor napiše preiskovalno poročilo, kjer nazorno navede in opiše vse ugotovitve opravljene davčne preiskave.

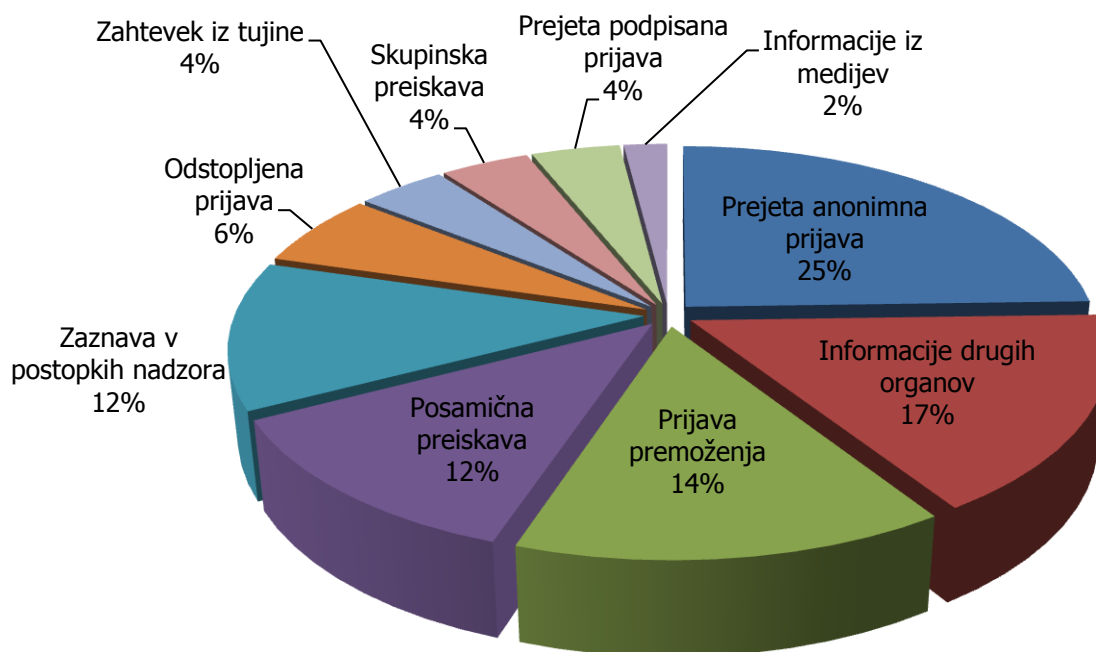
V primeru, da pride do nepravilnosti oziroma, da je sum utemeljen, se začne inšpekcijski postopek, kjer lahko vse dokaze, ki so nastali v davčni preiskavi, uporabijo. Če pa se izvede davčna preiskava, se sklep o začetku preiskave in predmetu nadzora preiskave ne vroči. Zakon, ki ureja davčno službo, določa vsa pooblastila, ki jih ima preiskovalec (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 145).

Na dan 1. 1. 2012 je bilo v teku 68 davčnih preiskav, od tega se jih je 15 nanašalo na prijavo premoženja fizičnih oseb. V letu 2012 je bilo odprtih oziroma uvedenih 49 novih davčnih preiskav, to je za 62,3 % manj kakor v letu poprej.

V letu 2012 je bilo zaključenih 66 davčnih preiskav, to je za 49,2 % manj kakor v letu 2011. Največ zaključenih davčnih preiskav je uvedenih na podlagi informacij drugih organov (27,3 %). Sledijo davčne preiskave s področja prijave premoženja in davčne preiskave, uvedene na podlagi anonimne prijave (15,2 %).

V davčnih preiskavah, ki so bile zaključene v letu 2012, je bilo izvedenih 960 preiskovalnih dejanj. Najpogostejša preiskovalno dejanje je pridobivanje podatkov po 39. členu ZDavP-2 (57,7 %).

Grafikon 1: Struktura uvedenih preiskav glede na vzrok za uvedbo



Vir: Letno poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije 2012 (2012, str. 25)

3.2.2 NOTRANJI DAVČNI NADZOR

Notranji davčni nadzor oziroma kontrola obračunov se izvaja na sedežu davčnega organa. In sicer, s pregledom podatkov in dokumentacije, pridobljenih iz uradnih evidenc, in s podatki, ki jih davčnemu organu posredujejo poleg zavezanca še z njim povezane druge osebe, kot so banke in delodajalci (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 143).

Notranja kontrola je usmerjena v sprotni nadzor davčnih zavezancev, pravočasno zaznavanje nepravilnosti in davčnih utaj ter takojšnje ukrepanje. Vsebina kontrole se torej nanaša na preverjanje popolnosti in pravilnosti podatkov v obračunu. To pomeni, da notranji nadzor obsega preverjanje pravočasnost in pravilnost vlaganj davčnih napovedi in davčnih obračunov, plačevanje in obračunavanje davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Nadzor praviloma poteka v prostorih davčnega urada.

Med drugim se primerja podatke iz obračunov s kontrolnimi podatki in z drugimi viri podatkov, s katerimi davčni organ operira. Pri kontroliranju mora biti predhodno zagotovljena računalniška obdelava obračunov z vgrajenimi logičnimi kontrolami, poleg tega pa omogočena medsebojna primerjava podatkov, ki so na voljo davčnemu organu za izvajanje analize tveganosti zavezancev (Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 33).

Notranji davčni nadzor izvajajo davčni kontrolorji, ki delujejo po območnih davčnih uradih in so za svoje delo odgovorni direktorju tega davčnega urada (Kruhar Puc, 2004, str. 51). Nadzor se opravlja na podlagi formalne popolnosti in materialne pravilnosti ter sklepanj na podlagi predhodnih obračunov in računske pravilnosti obračunov.

Pri notranjem davčnem nadzoru seveda lahko pride do različnih ugotovitev. V primeru, da kontrolor ugotovi, da se podatki ujemajo, o tem napiše zaznamek. Če pa davčni kontrolor v postopku pri preverjanju davčnih obračunov in obračunov davčnega odtegljaja ugotovi morebitne nepravilnosti – da se navedeni podatki iz dokumentacije ne ujemajo ali pa obstaja sum, da bi bili podatki lahko drugačni – pa davčni organ pokliče davčnega zavezanca na razgovor, kjer se zahteva pojasnilo oziroma zavezanec lahko predloži dodatna dokazila. Davčni zavezanec lahko to opravi tudi v telefonskem pogovoru vsekakor pa mora v osmih dneh, odkar je bil seznanjen z nepravilnostmi, te odpraviti. Če zavezanec nepravilnosti v tem roku odpravi, se zapisnik o ugotovljenih nepravilnostih ne sestavi. Če pa zavezanec ugovarja oziroma ne prizna in se ugotovitve ne ujemajo, se sestavi zapisnik, ki se naknadno tudi vroči zavezancu. Zavezanec ima pravico na zapisnik podati pripombe v roku treh dni (Jerovšek in Kovač, 2007, str. 138).

Davčni organ lahko na podlagi ugotovitev iz zapisnika izda odmerno odločbo, vendar pa običajno nima dovolj podatkov zanjo in lahko v tem primeru izvede postopek davčnega inšpekcijskega nadzora, v katerem uporabi ugotovitve iz zapisnika. Zapisnik se v tem primeru ne izroči davčnemu zavezancu, saj mu je ta izdan v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 305–307).

3.2.3 CARINSKI NADZOR

Naslednja oblika davčnega nadzora je carinski nadzor. Opravlja ga Carinska Uprava Republike Slovenije v skladu s pooblastili Zakona o carinski službi – ZCS z različnimi oblikami carinskega nadzora.

Izvaja se na celotnem območju Republike Slovenije kot tudi izven, če je z mednarodnimi pogodbami tako določeno, in sicer cariniki oziroma inšpektorji izvajajo:

- carinski nadzor;
- carinsko kontrolo;
- trošarinski nadzor;
- trošarinsko kontrolo;
- inšpekcijski nadzor;
- carinske preiskave (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 144).

Carinska uprava Republike Slovenije na podlagi ZCS-1 v skladu s pooblastili opravlja carinsko kontrolo in inšpekcijski nadzor v zvezi z izvajanjem predpisov. Carinska služba izvaja nadzor in kontrolo nad pravočasnostjo, zakonitostjo in pravilnostjo izpolnjevanja obveznosti, kar je določeno s carinskimi in trošarinskimi ter z drugimi predpisi, o pristojnostih te službe. ZCS-1 v svojih določbah bolj natančno definira posamezno vrsto kontrole in nadzora glede na konkretni zakon o obdavčenju.

Če so pri opravljanju nadzora ali kontrole v skladu z ZCS-1 ugotovljene nepravilnosti v zvezi s pobiranjem davkov, zaradi katerih se spremeni višina davčne obveznosti, ali pa so ugotovljene nepravilnosti, ki vplivajo na pravilno izvajanje predpisov, za nadzor nad izvajanjem, katerih je pristojna carinska služba, se o tem sestavi zapisnik. Zavezanec lahko v roku osmih dni, od kar mu je bil vročen nanj poda pripombe. Na podlagi ugotovljenih nepravilnosti, ki vplivajo na spremembo davčne obveznosti, davčni organ izda odločbo o ugotovitvi nepravilnosti oziroma odločbo o odmeri davka, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti. Če pa pri nadzoru ali kontroli niso bile ugotovljene nepravilnosti, se o tem napiše uradni zaznamek.

S to določbo se zaradi preprečevanja podvajanja istega dela pri dveh davčnih organih omogoča, da se ugotovitve uporabijo kot podlaga za izdajo odločbe o ugotovitvi nepravilnosti oziroma odločbe o odmeri davka, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti. Tako se izvajata nadzor in kontrola nad pravočasnostjo, zakonitostjo in pravilnostjo izpolnjevanja obveznosti, ki so določene s carinskimi in trošarinskimi predpisi ter z drugimi predpisi, za katere je pristojna ta služba (Jerovšek et al., 2008, str. 307–308).

3.2.4 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR (DIN)

Davčni inšpekcijski nadzor je eden izmed postopkov nadzora, ki sodi pod zunanje nadzore. Davčna uprava jih izvaja z namenom, da nadzorujejo izvajanje določb davčnih zakonov. Davčni inšpekcijski nadzor pomeni vodenje nekega postopka, ki se izvaja v prostorih davčnega zavezanca. Nadzor izvajajo davčni inšpektorji oziroma uslužbenci, ki so zaposleni kot uradniki s posebnimi pooblastili. Uslužbenci ta pooblastila dobijo z ZDS-1, ZIN in ZUP. Davčni inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca, morebitno davčno utajevanje in pravočasnost plačila davkov. (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 147).

Davčni inšpekcijski postopek je posebni upravni postopek, kar dokazuje odločba Ustavnega sodišča Republike Slovenije, U-I-252/00. Davčni inšpekcijski postopek je specifičen v več pogledih. Kot upravni postopek obravnava določeno upravno zadevo, ki jo opredeljuje potencialni ali že nastali konflikt med individualno in javno koristjo. Pri davčnih postopkih gre pretežno za odločanje o obveznostih strank – zavezancev in prav zato je ta konflikt vnaprej toliko bolj poudarjen, kar davčni organ pri odločanju zavezuje k posebni skrbnosti pri iskanju ravnotežja med javnim in zavezančevim interesom.

DIN je del davčnega nadzora, ki obsega nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in Zakona o davčnem postopku. Opravlja se tako v korist kot v breme zavezanca za davek. Nanašati se mora predvsem na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji (DURS, 2013).

3.2.4.1 Namen davčnega inšpekcijskega nadzora

Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati. Če davek ni plačan v predpisanem roku, opravi davčni organ oziroma Davčna uprava Republike Slovenije, prisilno izterjavo. (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 147).

Davčni organ ni odgovoren le za uresničevanje javnih koristi pri učinkovitem pobiranju davkov, temveč tudi za varovanje interesov davčnih zavezancev v postopku, saj mora po 128. členu ZDavP-2 ravnati tako v postopkih nadzora, ki so zavezancu v breme, kot tistih, ki so zavezancu v korist (Kovač in Konečnik, 2007, str. 30).

Še en cilj davčnega inšpekcijskega nadzora je, da davčnim zavezancem onemogoči nezakonito izogibanje plačevanja davkov, pri čemer je treba poudariti, da imata pri morebitni skušnjavi davčnega zavezanca, da bi ravnal nezakonito, veliko vlogo prav neučinkovit sistem davčnega nadzora in sistem sankcij (Kovač in Konečnik, 2007, str. 48).

3.2.4.2 Vrste davčnega inšpekcijskega nadzora

Glede na obseg se davčni inšpekcijski nadzor v okvirnem letnem načrtu inšpekcijskega nadzora Davčne uprave Republike Slovenije deli na:

- celostne, ti se pretežno izvajajo pri srednje velikih in malih davčnih zavezancih;
- delne, ki so razdeljeni na akcije in hitre davčne inšpekcijske nadzore.

Celostni obsega preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek. Gre za nadzor, kjer se preverjajo vse pravilnosti, pravočasno plačevanje in obračunavanje vseh davkov, ki jih je davčni zavezanec dolžan plačati in obračunati (Jerovšek et al., 2008, str. 312-313).

Pri delnem pa nadzor obsega posamezna področja poslovanja oziroma je omejen na enega ali več davkov oziroma na eno ali več davčnih obdobj (Jerovšek et al., 2008, str. 312–313). V delnem nadzoru je možen pregled posameznih poslov ter podatkov pri drugem davčnem zavezanca, to je običajno računovodski servis zavezanca, ali pa inšpektor od zavezanca zahteva posamezne podatke v zvezi z ugotovitvijo davčne obveznosti drugega zavezanca. Pri pregledu poslovanja v delnem nadzoru se izvajajo tudi naslednje dejavnosti: pregled poslovnih knjig in dokumentacij, ogled gradbišč in vozil, pridobivanje podatkov, pregled blagajniškega poslovanja in druge.

Delne davčne inšpekcijske nadzore, delimo še na:

- hitre, ki jih je mogoče vnaprej načrtovati, zajemajo pa večje število zavezancev, pri katerih se pregledujejo obveznosti za tekoče leto;
- akcije, ki so krajši pregledi preventivne narave, zajemajo pa pregled tekočega obdobja poslovanja zavezanca;
- nadzor, povezan z zaposlovanjem in delom na črno, ki je opredeljen v Zakonu o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno - ZPDZC (Uradni list RS, št. 36/2000, 118/2006, 12/2007-UPB1, 29/2010 (Jerovšek et al., 2008, str. 312–313).

3.2.4.3 Izbor zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor

V ZDavP-2 je določeno, kako davčni organ izbere davčnega zavezanca. Zavezanec se izbere samostojno in neodvisno po objektivnih kriterijih, ki temeljijo na letnem načrtu, statističnih metodah in naključnem izboru. ZDavP-2 določa strukturo letnega načrta po velikosti, statusu zavezanca, vrsti inšpekcijskega nadzora in vrsti davka (Jerovšek et al., 2008, str. 318–319).

Izbira zavezancev mora temeljiti na neodvisnosti posameznikov in se lahko veže le na določene abstraktne značilnosti posameznih zavezancev po vnaprej določenih merilih in naključnem izboru. Davčno inšpekcijo obvezuje načelo izbire zavezancev oziroma predmeta nadzora v davčnih inšpekcijskih postopkih, ki temelji na ustavnih določbah enakosti pred zakonom in prepovedi zlorabe oblasti. Vsi zavezanci se ne morejo nadzirati glede vseh obveznosti v vseh časovnih obdobjih.

Merila izbire so:

- enakomerno nadziranje vseh zavezancev za davek,
- pomembnost davka, ki ga zavezanec prispeva v javnofinančnih prihodkih, torej višina davka kot relativni delež proračuna in razmerje med potencialno največjo davčno obveznostjo in stroški nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 317).

Zavezanca dobimo po naključnem izboru na podlagi statističnih metod, ki jih pridobimo iz omenjenih treh meril. S takim izborom se zagotavlja objektivnost davčnega organa.

Prvi dve merili oblikujeta tako imenovano analizo tveganja, v kateri so zajeti zavezanci, ki so podvrženi nepravilnostim pri izpolnjevanju davčnih obveznosti, za vsakega je podana tudi ocena stopnje tveganja.

Zavezanec in pooblaščen uradna oseba v postopku bolj ali manj skladno sodelujeta. Sodelovaje zmanjšuje možnost prekoračitve pooblastil, hkrati pa povečuje učinkovitost nadzora. Zakon določa skupek pravic, pristojnosti in obveznosti obeh glavnih udeležencev postopka, praviloma inšpektorja in zavezanca (Jerovšek et al., 2008, str. 317–319).

3.2.4.4 Potek oziroma faze davčnega inšpekcijskega nadzora

Tek davčnega inšpekcijskega nadzora lahko povzamemo s strnitvijo v faze. Celoten postopek se začne s pripravo davčnega inšpektorja na davčni inšpekcijski nadzor. ZDavP-2 določa, da se postopek začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Novi zakon ZDavP-2 uvaja novost; čeprav se nadzor davčnega zavezanca začne po uradni dolžnosti, je možna samoprijava kot možnost zavezanca, da sam izpolni davčno obveznost, vendar to lahko stori zgolj, preden mu je vročen sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora. Sledi faza ugotovitvenega in dokaznega postopka, ki je zelo ključen v postopku, saj se v njej ugotavlja dejansko stanje davčnega zavezanca in davčne osnove, na podlagi katere lahko davčni organ določi davčno obveznost zavezanca. Po končani fazi davčni inšpektor opravi sklepni razgovor z zavezancem, v katerem predstavi in pojasni sporna dejstva oziroma ugotovitve ter pravne posledice, ki sledijo. Po končanem pregledu se sestavi in vroči zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, na katerega ima zavezanec možnost podati pripombe v roku dvajsetih dni (Mužina, 2004, str. 344).

3.2.4.5 Priprava na davčni inšpekcijski nadzor

Priprava je zelo pomembna za uspešno in učinkovito izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora, saj mora biti dobro premišljena in pravočasna, z njo pa se poskuša doseči tudi čim bolj učinkovito in ekonomično izvajanje inšpekcije. To pomeni, da je pri izvajanju nadzora treba poskrbeti za čim večjo gospodarnost, ga voditi s čim manjšimi stroški, poskrbeti za ugotovitev dejanskega stanja in ga končati v najkrajšem možnem času.

V drugem koraku priprav na nadzor vodja inšpekcije izda delovni nalog, v katerem so vnaprej planirani in določeno obdobje trajanja nadzora pravilnosti obračunanih dajatev in, vrste dajatev, ki bodo predmet davčnega inšpekcijskega nadzora.

Zavezanec vroči davčne obračune in napovedi inšpektorju. Inšpektorjeva naloga pa je, da zbere vse interne podatke iz davčnega urada in podatke, pridobljene iz javno dostopnih baz. Zbrane podatke dodatno obdelajo in izdelajo poslovne in kapitalske sheme povezav. S pomočjo shem se ugotovijo nelogični podatki, zaradi katerih je potrebna uvedba davčnega inšpekcijskega nadzora. Na podlagi podatkov iz poslovnih in davčnih poročil

zavezanca se pripravi okvirni program dela (Metodološki priročnik za davčni inšpekcijski nadzor, 2007, str. 85–88, 107).

3.2.4.6 Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora

Kot vsi ostali inšpekcijski postopki po ZIN-u je lahko davčni inšpekcijski postopek uveden le po uradni dolžnosti, kar pomeni, da se lahko postopek uvede:

- na podlagi (letnega) načrta nadzora davčnega organa,
- zaradi prijave drugega organa,
- s prekvalifikacijo ne-inšpekcijskih nadzornih postopkov v inšpekcijske,
- zaradi prijave drugih oseb (Jerovšek et al., 2008, str. 323).

135. člen ZDavP-2 določa, da začetek davčnega inšpekcijskega nadzora sproži izdaja sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Isti člen v zakonu določa, da se sklep ne vroči, če bi to ogrozilo namen inšpiciranja. Pisni sklep o začetku postopka mora vsebovati predmet davčnega nadzora, obdobje obdavčenja, opozorilo o pravici do sodelovanja davčnega zavezanca v postopku inšpiciranja ter o pravnih posledicah morebitnega oviranja davčnega inšpiciranja (Kovač in Konečnik, 2007, str. 39).

Sklep se praviloma vroči osem dni pred dejanskim nadzorom. Čas osmih dni naj bi zavezancem zadoščal, da se pripravijo na obisk inšpektorja, da so tisti dan prisotni, da zberejo vso potrebno dokumentacijo, pripravijo primeren prostor, določijo morebitnega zastopnika ali pooblaščenca ter tako omogočijo nemoteno izvajanje nadzora. Izjemoma pa se lahko ta rok na zahtevo davčnega zavezanca tudi podaljša ali skrajša, če zavezanec na to pristane (Jerovšek et al., 2008, str. 321–322).

Ko zavezanec prejme sklep o nadzoru, se s tem izteče tudi rok samoprijave, ki je bila kot nov institut z zakonom uvedena 1. 1. 2006. Samoprijava je oblika spodbujanja zavezancev k prostovoljni izpolnitvi davčne obveznosti, čeprav se ta opravi naknadno. Dopustna je za pravne in fizične osebe, in sicer po izteku rokov za oddajo obračuna in napovedi za odmero davka. Institut samoprijave naj bi združeval koristi za javni interes in zavezanca, saj se tako pobere davek, ki najverjetneje ne bi bil pobran, poleg tega pa se za davčni prekršek ne kaznuje zavezanca, ki bi sicer bil kaznovan. Zavezanec pa mora, če odda samoprijavo, preden davčni organ odkrije prenizko ali neplačano davčno obveznost, poleg davka plačati še zamudne in kazenske obresti. Samoprijava je mogoča najkasneje do vročitve sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru, izdaje odmerne odločbe, začetka kazenskega postopka oziroma začetka postopka o prekršku zoper zavezanca (Kovač, 2010, str. 13–14).

3.2.4.7 Ugotovitveni in dokazni postopek

Davčni organ mora na podlagi vseh pridobljenih dokazov ugotoviti okoliščine in dejstva, ki bodo vplivali na odmerno odločbo. Stranki mora biti zagotovljeno, da zavaruje in uveljavlja svoje pravice in obveznosti. Če davčni organ spozna, da so podatki iz davčne napovedi pravilni, se izda odmerna odločba brez posebnega ugotovitvenega postopka. Ustna obravnava je glavno procesno dejanje posebnega ugotovitvenega postopka, saj zavezanec poda izjave in mnenja sebi v korist ter izpodbija vse dokaze, ki ga lahko bremenijo. Uradna oseba pa s tem ugotavlja resnične podatke in dejstva v postopku. ZDavP-2 določa, da je javnost pri ustni obravnavi izključena, saj se v davčnem postopku obravnavajo premoženjska razmerja.

Davčni organ mora dokazati dejstva na podlagi katerih je davčna obveznost nastala ali ni nastala, ter zavezancu s sklepom določi rok predložitve dokazov. Zavezanec mora v postopku predložiti vse dokaze za svoje trditve s pisno dokumentacijo ali poslovnimi evidencami in knjigami, ki jih vodi. Stroške davčnega postopka, kot so stroški prihoda, zamuda časa in izgubljeni zaslužek, krije zavezanec sam. V primeru, da se postopek začne po uradni dolžnosti, stroški postopka bremenijo davčni organ, enako velja za primere, ko se davčni postopek konča ugodno za zavezanca. V nasprotnem primeru vse te stroške krije zavezanec sam. Če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega davčnega obračuna, krijeta zavezanec in davčni organ vsak svoje stroške. Stroški postopka pa so lahko: potni stroški uradnih oseb, stroški za oglase, obrazci, izdatki za upravne takse, pravno zastopanje in strokovna pomoč, izdatki za priče, izvedence, tolmače (Trebše, 2011).

3.2.4.8 Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora

Zaključen davčni inšpekcijski nadzor pomeni, da ob zaključku nadzora inšpektor opravi sklepni razgovor, izda zapisnik in na podlagi tega korektno in pravilno davčno odločbo. Sklepni razgovor je obvezen pred izdajo zapisnika in odločbe. Je zakonska obveza ter poseben procesni inštitut davčnega inšpekcijskega nadzora. V sklepnem pogovoru inšpektor zavezanca opozori na ugotovitve v DIN, na sporna dejstva in pravne posledice ter davčne učinke teh ugotovitev. Zavezanec je na pogovor povabljen s pisnim vabilom, vendar se mu lahko odpove s pisno izjavo. Sklepni razgovor poteka v prostorih zavezanca, kjer je osebje in vsa potrebna dokumentacija. Izjemoma se lahko izvede na davčnem uradu, kjer je zavezanec vpisan v davčni register. Po opravljenem pogovoru davčni organ sestavi zapisnik (Jerovšek et al., 2008, str. 338 –339).

140. člen ZDavP-2 določa, da je zapisnik listina, v kateri so na ustrezen način protokolirana ob pregledu zbrana relevantna dejstva (Kovač in Konečnik, 2007, str. 43). Med inšpekcijskim pregledom inšpektor sproti beleži dokaze in jih odlaga v delovni spis, ki se potem priloži kot priloga v zapisniku. Zapisnik se sestavi in vroči zavezancu najkasneje v desetih dneh po tem, ko se opravi pregled. Zapisnik se vroči osebno. Vročitev omogoča zavezancu, da se pritoži na ugotovitve organa. Zavezanec se lahko pritoži v roku dvajsetih

dni izjemoma oziroma še dodatnih deset dni, če organ to dovoli. V pritožbi lahko zavezanec pojasni, ali pa doda svoje pripombe oziroma trditve. Če želi podaljšati rok za pripombe, mora vložiti prošnjo še pred iztekom roka za pripombe. Organ po poteku roka takoj izda odločbo. Če pa zavezanec z novo pritožbo spremeni katero od dejstev ali pa doda novo, se v roku trideset dni sestavi dodatni oziroma dopolnilni zapisnik (Jerovšek et al., 2008, str. 342–343).

V zapisniku morajo biti navedeni organizacija računovodskega sistema, opis dokumentacije ter določen predmet nadzora. Ko je zapisnik napisan, se ne sme nič več brisati, spreminjati ali dodati. Na podlagi zapisnika se izda odločba, ki jo je mogoče izpodbijati s pritožbo ali z drugimi izrednimi pravnimi sredstvi. Načeloma od začetka davčnega inšpekcijskega nadzora do izdaje odločbe ne sme miniti več kot šest, izjemoma devet mesecev, če se pregledujejo povezane osebe ali osebe, ki so vezane k reviziji letnih poročil (141. člen ZDavP-2).

Odločba je enostranski, avtoritativni, oblastni in konkretni pravni akt, ki pomeni odločitev o ugotovljenem dejanskem stanju s pravnimi pravili in posledicami. Ko se vsebinsko odloči o obveznosti in pravici, se izda odločba. Postopek se konča z odločbo, izjemoma s sklepom ali drugače. Z izdajo odločbe se konča upravni postopek na prvi stopnji. Izda se lahko zgolj pisno ali najprej ustno in nato še pisno (velja tudi v elektronski obliki).

DIN se najpogosteje konča z izdajo odmerne odločbe, v primerih, ko med nadzorom ugotovljene nepravilnosti ne vplivajo na višino davčne obveznosti.

Sestavine odločbe in njihovi sestavni deli so določeni v členih ZUP-a (210.–216. člen), in sicer so to: uvod, naziv, izrek (dispozitiv), obrazložitev, pouk o pravnem sredstvu, podpis uradne osebe in žig organa. Izrek je najpomembnejši del odmerne odločbe, saj je med vsemi sestavnimi deli edini, ki pridobi status dokončnosti, pravnomočnosti oziroma izvršljivosti, in z njim zavezanec pridobi pravico oziroma se mu naloži obveznost. V izreku se odloči o predmetu postopka in o vseh zahtevkih zavezanca. Po sodbi VS RS, U 1549/93-5 je izrek edini sestavni del odločbe, ki postane pravnomočen in je edini od vseh sestavin izpodbojen s pravnimi sredstvi. Če odločba nima izreka, ni odločba, in je interpretirana, kot da o zadevi ni bilo odločeno, gre za tako imenovan molk organa. Izrek mora biti jasen in določen, sicer gre za bistveno postopkovno napako, saj se odločbe tako ne da preizkusiti. Izrek mora biti izvršljiv, sicer je to razlog za ničnost odločbe, kar določa 3. točka 279. člena ZUP-a. Izrek in obrazložitev odločbe morata biti med seboj skladna, sicer odločbe prav tako ni mogoče preizkusiti (Jerovšek et al., 2008, str. 209).

Davčni zavezanec mora davek plačati v roku, ki je določen z zakoni o obdavčenju ali z ZDavP-2. Če torej dolжник davka ne plača v zakonsko določenem roku oziroma, če plačilo ali izpolnitev davčne obveznosti ni bilo zavarovano, da bi se davčni organ lahko poplačal iz zavarovanja, se začne postopek davčne izvršbe.

Davčna izvršba se torej opravi zoper zavezanca, ki ni poravnal davčne obveznosti. Izvršilni postopek opravlja pooblaščen oseba na davčnem uradu. Začne se z izdajo sklepa o

davčni izvršbi, vendar samo v primeru, če znesek obveznosti ne presega 10,00 EUR (Jerovšek et al., 2008, str. 363).

3.3 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE V SLOVENIJI

Če so kršeni zakon, predpis oziroma drugi akt, ima inšpektor pravico oziroma dolžnost, da:

- izvede postopke v skladu z zakonom o prekrških;
- poda kazensko ovadbo za kaznivo dejanje;
- predlaga ukrepe pristojnemu organu;
- odredi ukrepe in dejanja za katere je pooblaščen;
- odredi ukrepe za odpravo nepravilnosti in pomanjkljivosti.

Davčni organ uvede postopek prisilne izterjave zoper dolžnika, ki zapadlega davka ni plačal do roka, ki je bil predpisan. Za dolžnika je treba poskrbeti, da je izterjava zanj čim manj neugodna, s tem, da se upošteva njegovo osebno dostojanstvo. Z izdajo sklepa o prisilni izterjavi uvede davčni organ prisilno izterjavo. Za izdajo tega sklepa pa je pristojen davčni urad, pri katerem je davčni dolg nastal. Neizpolnjevanje obveznosti je sankcionirano. Težji davčni delikti so sankcionirani po kazenskem zakoniku kot kaznivo dejanje davčne utaje. Lažje davčne delikte pa obravnavamo kot prekrške po posameznih zakonih, ki predpisujejo posamezno davčno obvezo (Zakon o davčnem postopku) ter z Zakonom o davčni službi (Tinta, 2010).

V nadaljevanju bom opisala vrste sankcij, predvidene za posamezne davčne delikte po določenem zakonu. To so Zakon po kazenskem zakoniku, Zakon o davčnem postopku in Zakon o davčni službi. V kazenskem zakoniku so opredeljena kazniva dejanja zoper gospodarstvo na način in na vsebini zaporne kazni, v Zakonu o davčnem postopku pa so davčni prekrški opredeljeni na način in vsebino denarne kazni. V Zakonu o davčni službi pa so kazenske določbe na kratko opredeljene.

3.3.1 PO KAZENSKEM ZAKONIKU

Kazenski zakonik vsebuje zakone o kaznivih dejanjih v gospodarstvu, ki se nahajajo v štiriindvajsetem poglavju. Zakonik različno opredeljuje poslovno goljufijo in davčno zatajitev.

249. člen v KZ-1 opredeljuje davčno zatajitev. V primeru, da zavezanec pridobi večjo premoženjsko korist, se kaznuje z zaporom od šest mesecev do treh let. Zavezanca se kaznuje z zaporom od enega do osmih let, če posreduje lažne podatke o pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih, blagu ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali kako drugače preslepi organ, pristojen za odmero ali nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti z namenom, da bi se on ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov. Ali tedaj, ko obveznosti, ki

se jim je izogibal, ali davek, ki mu je bil neupravičeno vrnjen, pomenijo veliko premoženjsko korist.

Zavezanca se kaznuje z zaporom do dveh let, če z namenom, da bi preprečil ugotovitev dejanske davčne obveznosti, ne daje podatkov, ne vodi ali ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne, ali ne poda pojasnil v zvezi s predmetom davčnega nadzora ali ovira davčni nadzor. Zavezanec se kaznuje z zaporom od treh do dvanajstih let, če je tako dejanje storjeno v hudodelski združbi.

V kazenskem zakoniku (KZ-UPB1) je v 254. členu zapisano, da se zavezanca kaznuje z zaporom do treh let:

če z namenom, da bi se sam ali kdo drug popolnoma ali deloma izognil plačilu davkov, prispevkov ali drugih predpisanih obveznosti fizičnih ali pravnih oseb, posreduje lažne podatke o zakonito pridobljenih dohodkih, stroških, predmetih ali drugih okoliščinah, ki vplivajo na ugotovitev davkov in drugih predpisanih obveznosti, ali na drug način preslepi organ, pristojen za odmero ali za nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem teh obveznosti, ali pa obveznosti, ki se jim je izogibal, pomenijo večjo premoženjsko korist.

Zavezanca se kaznuje z zaporom do osmih let, če je bila dosežena velika premoženjska korist in je storilcu šlo za to, da doseže takšno premoženjsko korist.

3.3.2 PO ZAKONU O DAVČNEM POSTOPKU

V ZDavP-2 so kazenske določbe, navedene v šestem delu, določa jih osem členov, in sicer člani od 394 do 402. V nadaljevanju bom za vsak člen navedla, kakšne oziroma katere sankcije se uvedejo zoper prekrškovne osebe.

394. člen navaja davčne prekrške posameznikov, in sicer se z globo od 200 do 400 EUR posameznika kaznuje za prekršek, če:

- v nasprotju z zakonom ne vloži davčne napovedi ali ne vloži davčne napovedi v roku, določenim s tem zakonom;
- na poziv davčnega organa ne predloži prijave premoženja ali je ne predloži na predpisan način ali v prijavi navaja neresnične podatke;
- na zahtevo davčnega organa ne predloži ali ne predloži v določenem roku ali na predpisan način seznama premoženja ali na seznamu navede nepopolne in neresnične podatke in ne omogoči davčnemu organu vpogleda v sef
- uporablja zarubljeno premoženje v nasprotju z zakonom in razpolaga z zarubljenimi premoženji

395. člen navaja hujše davčne prekrške posameznikov, in sicer se z globo od 400 do 1.200 EUR posameznika kaznuje za prekršek, če:

- v davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke;
- v nasprotju z zakonom razkrije podatke, ki so davčna tajnost, ali jih sporoči tretjim osebam ali jih uporablja oziroma omogoči, da jih uporablja tretja oseba;
- na zahtevo davčnega organa ne da podatkov ali dokumentacije, s katero razpolaga, oziroma je ne hrani v skladu s tem zakonom;
- ne predloži obračuna prispevkov za socialno varnost oziroma ga ne predloži na predpisan način oziroma v predpisanih rokih oziroma v obračunu prispevkov za socialno varnost navede neresnične, nepopolne ali nepravilne podatke;
- ne predloži davčnega obračuna oziroma ga ne predloži na predpisan način oziroma v predpisanih rokih oziroma v davčnem obračunu navede neresnične, nepopolne ali nepravilne podatke.

396. in 399. člena navajata izjeme od prekrška pri predložitvi davčne napovedi na podlagi samoprijave. Osebe se ne kaznuje, če bo ali že je plačala davek na podlagi samoprijave.

397. člen navaja davčne prekrške, ki so nastali v zvezi z opravljanjem dejavnosti.

Z globo od 800 do 10.000 EUR se kaznuje za prekršek samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost, z globo od 1.200 do 15.000 EUR se kaznuje za prekršek pravno osebo, če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, pa se za prekršek kaznuje z globo od 3.200 do 30.000 EUR, če:

- ne predloži davčnega obračuna ali ne predloži davčnega obračuna na predpisan način;
- ne predloži obračuna davčnega odtegljaja ali ne predloži obračuna davčnega odtegljaja na predpisan način oziroma v predpisanih rokih;
- ne predloži izjave oziroma ne navede, ali ne navede pravilno količine finančnih instrumentov;
- izjave ne hrani do poteka predpisanega roka;
- kot plačnik davka ne izračuna, odtegne, ali ne plača davčnega odtegljaja za davčnega zavezanca v skladu z zakonom;
- ne vloži davčne napovedi ali ne vloži davčne napovedi na predpisan način oziroma v predpisanih rokih;
- v davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke;
- ne vodi, ali ne hrani poslovnih knjig in evidenc v skladu s tem zakonom ali jih ne vodi dobro in pravilno oziroma na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti;
- kot plačnik davka ne vodi evidenc o dohodkih in o odtegnjenih davkih po posameznem davčnem zavezancu.

Z globo v višini od 400,00 EUR do 4.000,00 EUR se za prekrške iz prejšnjega odstavka kaznuje tudi odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika ali odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost.

Z globo v višini od 600,00 EUR do 4.000,00 EUR se za prekrške iz prvega odstavka tega člena kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, pa se odgovorna oseba pravne osebe za prekrške iz prvega odstavka tega člena kaznuje z globo 800 do 4.000 EUR.

398. člen navaja posebno hude davčne prekrške. Globe so različne in so odvisne od višine premalo plačanega davka, na podlagi katerega se doda globa v vrednosti 20 % neplačanega davka, če ta znaša manj kot 400 EUR, 40 % če ta znaša od 400 do 4.000 EUR in 60 %, če ta znaša več kot 4.000 EUR.

Ne glede na določbe prejšnjega člena, se v primeru, da je znesek premalo plačanega davka višji od 5.000 EUR, z globo v višini 20 % od premalo plačanega davka, vendar ne manj kot s 1.200 EUR in ne več kot s 50.000 EUR, kaznuje za prekršek samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost.

Z globo v višini 30 % od premalo plačanega davka, vendar ne z manj kot 1.500 EUR in ne več kot s 150.000 EUR, se kaznuje za prekršek pravna oseba.

Če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, se za prekršek kaznuje z globo v višini 45 % od premalo plačanega davka, vendar ne manj kot z 2.000 EUR in ne več kot s 300.000 EUR.

Z globo v višini od 500,00 EUR do 5.000,00 EUR se za prekrške iz prejšnjega odstavka kaznuje tudi odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznika oziroma odgovorna oseba posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost.

Z globo v višini od 700,00 EUR do 5.000,00 EUR se za prekrške iz prvega odstavka tega člena kaznuje tudi odgovorna oseba pravne osebe, če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, pa se odgovorna oseba pravne osebe za prekrške iz prvega odstavka tega člena kaznuje z globo od 900,00 EUR do 5.000,00 EUR.

400., 401. in 402. člen navajajo davčne prekrške, ki jih storijo izvajalci plačilnega prometa, izvajalci pokojninskih načrtov in pooblaščenici udeleženci na trgu vrednostnih papirjev ter nepremičninski posredniki. Njih se kaznuje z globo 1.600 do 25.000 EUR.

3.3.3 PO ZAKONU O DAVČNI SLUŽBI

V sedmem delu Uradnega lista RS, št. 1/2007 je predpisano, da se fizična oseba kaznuje za prekršek, če davčnemu uradu ne predloži prijave za vpis v davčni register ali pa če ne sporoči sprememb, ki jih je navedla v vpisu v register z globo od 210 do 1200 EUR.

Predpisano je tudi, da se pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik in druga fizična oseba, ki opravlja dejavnost, kaznuje za prekršek, če ne predloži, ali ne predloži v roku, ki je določen z zakonom, davčnemu organu prijave za vpis v davčni register ali pa, če ne sporoči sprememb, ki ji je navedla v vpisu, in če ne predloži ustreznih podatkov z globo 1.600 do 25.100 EUR.

Za navedene prekrške se kaznuje odgovorna pravna oseba ali odgovorna oseba samostojnega podjetnika posameznik z globo 420 do 4.100 EUR.

4 DAVČNI NADZOR NA HRVAŠKEM

V splošnem davčnem zakonu je zapisano, da je davčni nadzor del nekega odnosa davčnega prava, v katerih davčni organ vodi postopke preverjanja in ugotavljanja dejstev, pomembnih za obdavčitev davčnega zavezanca.

Davčni organ z davčno kontrolo preveri vsa dejstva, ki so pomembna za obdavčitev, kontrola se lahko izvede za vse zavezanca, za katere ima davčni organ ključne dokaze za obdavčitev. Davčni zavezanec mora sodelovati pri opravljanju nadzora, tako da predložiti vse potrebne dokumente, podatke in pojasnila o poslovanju itd. Sedež davčnega nadzora je v davčni upravi, davčna inšpekcija pa se izvaja v dvajsetih regionalnih pisarnah.

Predmet davčnega nadzora je lahko preverjanje ene ali več vrst davkov v enem ali več časovnih obdobjih obdavčitve, preverjanje dejstev, ki niso povezana z dejavnostmi v podjetju posameznikov. Davčni nadzor pa lahko traja od nekaj dni do nekaj mesecev, odvisno od velikosti, vrste in števila davkov, ki jih je treba pregledati, in od sodelovanja davčnega zavezanca. O davčnem nadzoru se na koncu pregleda napiše zapisnik.

Davčni nadzor pa temelji na načelih:

- načelo zakonitosti (obvezna uporaba zakonov in drugih predpisov).
- načelo materialne resnice (v celoti in natančno določiti dejstva za obdavčitev, tista, ki so v breme davčnega zavezanca in tista, ki mu koristijo.)
- načelo učinkovitosti in ekonomičnosti (cilj je, da se finančni pregled opravi v čim krajšem času in s čim manjšimi stroški) (Ministarstvo financija, Porezni nadzor 2011).

Ključni kazalniki in merila uspešnosti davčnega nadzora

Z analizo rezultatov davčnega nadzora v obdobju 2000–2010, so določeni naslednji kazalniki:

- stalno zmanjševanje števila inšpektorjev;
- zmanjšanje števila davčnih pregledov;
- daljše trajanje davčnega nadzora;
- število opravljenih davčnih pregledov leta 2000: če primerjamo fizične in pravne osebe, je bilo pri fizičnih osebah 65 % opravljenih pregledov, pri pravnih osebah pa 35 % opravljenih pregledov. V letu 2010 pa je bilo razmerje precej drugačno, in sicer pri fizičnih osebah je bilo opravljenih 40 % pregledov, pri pravnih osebah pa 60 %;
- večje število vloženih kazenskih ovadb;
- povečano število na novo ugotovljenih davčnih obveznosti s strani inšpektorja;
- večje število pritožb nad rešitvami davčnega pregleda;
- informacijska nepovezanost znotraj in zunaj Ministrstva za finance;

- veliko število zahtevkov za davčni nadzor iz izpostav davčne uprave in izven Ministrstva za finance (Vukšić, 2012).

Trenutno stanje in vizija davčnega nadzora

- pomanjkanje inšpektorjev;
- pomanjkanje osebja;
- neprimerna specializacija;
- večje število primerov davčnega nadzora se obravnava na drugi stopnji in na upravnem sodišču;
- ne raziskuje se sistematično davčno tveganje v davčnem nadzoru;
- ne uporabljajo se sodobne metode davčnega nadzora (elektronski davčni nadzor, statistični davčni nadzor, uporaba različnih programskih orodij za nadzor, na primer XENON, itd);
- pomanjkljivosti v ocenjevanju in nagrajevanju uspešnosti in v pravilih napredovanja (Vukšić, 2012).

Strateški cilj davčnega nadzora je učinkovit in ekonomičen nadzor, pravilno obračunavanje in plačevanje davkov in drugih javnih dajatev. V skladu s strategijo davčne uprave so cilji davčnega nadzora:

- enotnost v postopkih v davčni upravi;
- objektivni izbor zavezancev za nadzor;
- povečanje učinkovitosti usmerjanja nadzora na najbolj rizične davčne zavezance;
- uvedba in uporaba računalniških orodij za elektronski nadzor in
- boljše spremljanje rezultatov davčni inšpekciji (Vukšić, 2012).

Strateški cilji davčnega nadzora za obdobje 2011 do 2015:

- standardizacija postopkov na davčni upravi;
- objektivni izbor davčnih zavezancev;
- povečanje učinkovitosti nadzora za davčne zavezance, ki so najbolj rizični;
- uvedba in uporaba računalniških orodij za elektronski nadzor in
- boljše spremljanje rezultatov davčne inšpekcije (Ministarstvo financija, Porezni nadzor 2011).

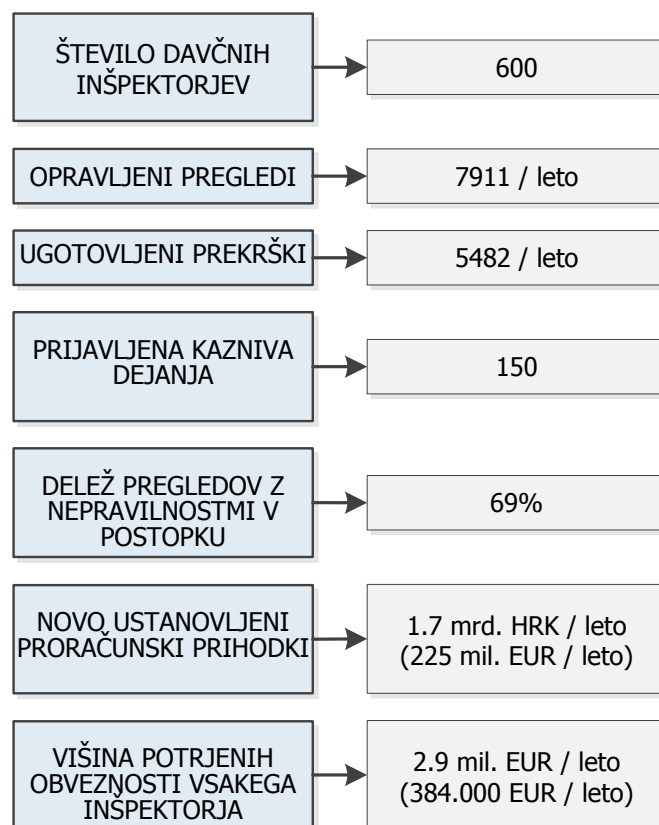
Spodaj navajam nekaj statističnih podatkov v zadnjih treh letih nadzora:

- v zadnjih treh letih je davčni nadzor opravljalo šesto inšpektorjev;
- povprečno 7.911 opravljenih pregledov na leto;
- ugotovljenih je bilo približno 5.482 prekrškov na leto;
- prijavljenih je bilo več kot 150 prijav za kazniva dejanja;
- več kot 69 % pregledov je bilo ugotovljenih z nepravilnostmi v postopku;

- na novo ustanovljeni proračunski prihodki so znašali povprečno 1.700.000.000 HRK letno;
- vsak inšpektor je potrdil nove obveznosti v višini okoli 2.900.000 HRK letno (Ministarstvo financija, Porezni nadzor 2011).

Spodnji organigram bolj nazorno prikazuje statistiko nadzora v zadnjih treh letih.

Slika 3: Statistika nadzora v zadnjih treh letih na Hrvaškem



Vir: Ministarstvo financija, Porezni nadzor (2011)

4.1 FISKALNA BLAGAJNA

V nadaljevanju bom opisala, kako je fiskalna blagajna, ki je bila uvedena leta 2012, vplivala na uspešno odkrivanje davčnih utaj in to uspešnost prikazala z nekaj statističnimi podatki.

Uvedba fiskalne blagajne je povečala prihodke pri nekaterih dejavnosti. Skupni prihodek vseh dejavnosti se je v prvem polletju 2013 povečal za 13.015.328.623 HRK, glede na prvo polletje 2012. V gostinstvu in turizmu se je v obdobju oziroma polletju, januar–junij 2013 povečal prihodek za 1.161.526.915 HRK glede na januar–junij 2012. V istem obdobju oziroma polletju se je v trgovini na drobno in debelo, vzdrževanju motornih vozil in motornih koles, skupni prihodek povečal za 5.902.093.243 HRK. Prihodek teh dveh

dejavnosti pa znaša več kot 7 milijard HRK, kar je več kot polovico prihodka vseh dejavnosti (Porezna uprava, članak o fiskalizaciji, 2013).

Rezultati nadzora fiskalne blagajne:

V obdobju od 8. 1. do 2. 8.2013 je bilo opravljenih 23.560 davčnih nadzorov. Davčni inšpektorji so v davčni upravi potrdili, da je bilo pri davčnih zavezancih ugotovljenih 2.667 nepravilnosti. Začasno prepoved opravljanja dela je dobilo 521 zavezancev. Največ začasnih prepovedi je bilo v Zagrebu, in sicer 153, sledili so mu Dubrovnik s 56 ter Split s 54 prepovedmi. Mesta z najmanjšim številom začasnih prepovedi so Karlovac s sedmimi, Gospić z osmimi in Sisak z devetimi prepovedmi (Porezna uprava, članak o fiskalizaciji, 2013).

Na podlagi zakona o fiskalni blagajni je davčna uprava dne 1. 8. 2013 objavila, da je na tržnicah 199 davčnih inšpektorjev opravilo 560 davčnih nadzorov in odkrilo 15 nepravilnosti pri davčnih zavezancih. Večji delež nepravilnosti davčnih zavezancev, in sicer 5, je bilo odkritih v Rijeki, v Dubrovniku 4, Pazinu 3 ter v Splitu, Bjelovarju in Virovitici po 1. V nekaterih mestih je z davčnimi inšpektorji sodelovala tudi Carinska uprava (Porezna uprava, članak o fiskalizaciji, 2013).

4.2 UDELEŽENCI V DAVČNEM NADZORU

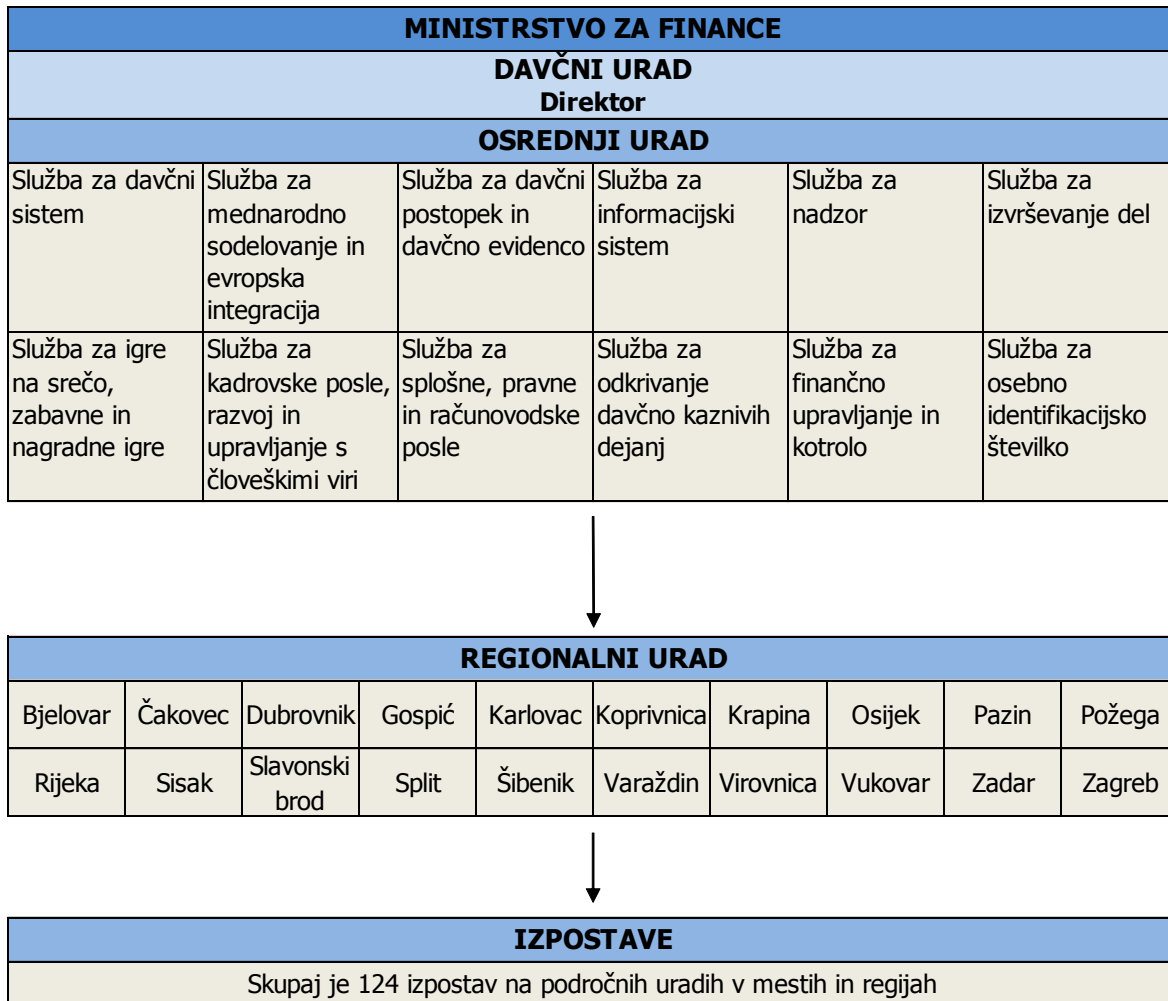
Udeleženci v davčnem nadzoru so davčna uprava in davčni zavezanci (njihovi pooblaščenca ali zastopniki). Davčni nadzor opravljajo davčni inšpektorji in osebe, ki so pooblaščenca za opravljanje nadzora.

4.2.1 DAVČNA UPRAVA

4.2.1.1 Predstavitev uprave

Davčna uprava je organizirana v okviru Ministrstva za finance. Direktor Davčne uprave ima položaj državnega sekretarja. Davčna uprava je sestavljena iz osrednjega urada, regionalnih uradih in izpostavah. Vsaka od teh treh ravni ima po zakonu, posebne pristojnosti in dolžnosti. Bolj nazorna predstavitev je v tabeli 3.

Tabela 3: Sestava davčne uprave Republike Hrvatske



Vir: Kesner-Škreb, Kuliš: Porezni vodič za građane (2010)

Davčna uprava komunicira s podjetji in državljani prek svojih izpostav. Vendar pa se lahko davčni zavezanci neposredno obrnejo na regionalni urad in na sedež davčne uprave, čeprav se bo njihov primer posredoval pristojnemu davčnemu uradu. Tako je urad oziroma izpostava kraj, kjer zavezanec pridobi potrebne informacije, povezane z njegovim davčnim statusom, in kraj, kjer odda svojo davčno napoved, nato pa prejme davčno rešitev itd. (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010).

4.2.1.2 Osrednji urad

Osrednji urad Davčne uprave opravlja upravne in druge strokovne naloge, povezane z:

- predlaganjem sprememb v davčni politiki, davčnih zakonih in drugih predpisih, pripravljanjem in sestavo zakonov in uredb za izboljšanje davčnega sistema in učinkovitejše pobiranje davkov in obveznih prispevkov za zavarovanje;

- zbiranjem in obdelavo podatkov o plačanih in neplačanih davkov in prispevkov za obvezno zavarovanje;
- koordiniranjem in nadziranjem dela regionalnih pisarn in uradov, kot tudi spremljanjem zakonitosti in pravilnosti uporabe davčnih zakonov in predpisov, ki urejajo pobiranje prispevkov;
- usklajevanjem izvajanj in uveljavljanj davčne inšpekcije in nadzora izračuna prispevkov za obvezno zavarovanje;
- usklajevanjem izvajanja izvršilnega postopka;
- sistematičnim spremljanjem izvajanj davčnih zakonov in drugih predpisov, ki urejajo pobiranje prispevkov;
- predložitvijo predlogov smernic pri uporabi davčnih zakonov in predpisov, ki urejajo zbiranje prispevkov za obvezno zavarovanje;
- zagotavljanjem tehnične pomoči regionalnim pisarnam in podružnicam za enotno obravnavo davčne uprave;
- pripravo osnutka sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja in spremljanjem izvajanja mednarodnih pogodb na področju obdavčevanja;
- organizacijo usposabljanja davčnih uradnikov (Zakon o poreznoj upravi, Članak 16.).

4.2.1.3 Regionalni urad

Regionalne pisarne in uradi opravljajo upravne in druge strokovne naloge, povezane z:

- predložitvijo davčnih obračunov, beleženjem davčne obveznosti in prispevkov iz davčnega knjigovodstva;
- ugotavljanjem pravočasnosti, zakonitosti in pravilnosti predloženih davčnih obračunov;
- določitvijo davčne osnove in davčne obveznosti na prvi stopnji;
- ugotavljanjem osnove za izračun in odgovornosti za plačilo prispevkov za obvezno zavarovanje na prvi stopnji;
- vodenjem davčne inšpekcije in nadzorom izračuna prispevkov za obvezno zavarovanje;
- izvajanjem pobiranja davkov in obveznih prispevkov za zavarovanje;
- vložitevijo obtožnic v kazenskih postopkih in vložitevijo kazenske ovadbe;
- vodenjem in reševanjem prekrškov na prvi stopnji zaradi kršitve davčne zakonodaje in predpisov o zbiranju prispevkov za obvezno zavarovanje;
- izdajanjem potrdil o dejstvih, o katerih davčna uprava ohranja uradne evidence (Zakon o poreznoj upravi, Članak 17.).

4.2.1.4 Naloge in organizacija na področju davčnega nadzora

Davčna uprava zbira in obdeluje podatke o davkih in socialnih prispevkih za obvezno zavarovanje, predlaga spremembe davčne politike, davčnih in drugih predpisov, ki pripravljajo osnutke zakonov in drugih predpisov za izboljšanje davčnega sistema in učinkovitejše pobiranje davkov in obveznih prispevkov za zavarovanje.

Davčna uprava zagotavlja strokovna mnenja in pojasnila v posameznih primerih v zvezi z uporabo predpisov. Zagotavlja mednarodno pravno pomoč, preučuje davčne sisteme v drugih državah, sodeluje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji. Opravlja upravno sodelovanje in mednarodno izmenjavo informacij med državami članicami EU na področju obdavčevanja.

Davčna uprava opravlja upravne in druge strokovne naloge pri uporabi davčnih predpisov, ki se nanašajo na:

- prejem vlog, evidentiranje obveznosti iz davčnega računovodstva, obračunov in povračil;
- ugotavljanje pravočasnosti, zakonitosti in pravilnosti vloženih napovedi, določanje davčne osnove in davčne obveznosti, davčne izvršbe;
- vložitev obtožnic v kazenskih postopkih in vložitev kazenske ovadbe, vodenje registra davčnih zavezancev, izdajanje potrdil o dejstvih, za katera davčna uprava ohranja uradne evidence, spremlja izvajanja mednarodnih sporazumov na področju obdavčevanja, medinstitucionalno sodeluje z izmenjavo informacij sredstev z vladnimi agencijami, ki vodijo uradne evidence lastništva premoženja oseb z namenom spremljanja pravilnega določanja davčne osnove in izpolnjevanja davčnih obveznosti in drugih zadevah, pomembnih za določitev davka.

Temeljna naloga davčne uprave je uporaba davčnih zakonov in drugih predpisov o plačilu obveznih prispevkov. Spremembe, ki so začele veljati leta 2001, razen pri pobiranju davkov, davčna uprava nadzira tudi plačilo prispevkov za pokojninsko in zdravstvenega zavarovanja ter za prispevke pri zaposlovanju.

Naloge davčne uprave so:

- prejemanje davčnih napovedi in pregled njihove vsebine;
- določitev davčne osnove in davčnih obveznosti;
- nadzor spoštovanja zakona in uvedba postopka v primeru kršitev;
- inšpekcijski nadzor;
- podaja mnenja o zamenjavi predpisov;
- proučevanje davčnega sistema, sodelovanje z drugimi državami in spremljanje mednarodnih sporazumov na davčnem področju;
- gradnja in uporaba informacijskih sistemov;
- izdaja znamk za nekatere proizvode;

- izvršba ukrepov v primeru neplačevanja javnih koristi;
- nadzor obračunov in obračunov za obvezne prispevke;
- zbiranje in obdelava podatkov o davkih in obveznih prispevkih ter predlaganje sprememb davčne politike (Kesner-Škreb, Kuliš, 2010).

4.2.2 STRANKA V POSTOPKU – ZAVEZANEC ZA DAVEK

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki je določena z zakonom, ki ureja posamezne vrste davkov. Vsak zavezanec ima svojo osebno identifikacijsko davčno številko za davčne namene, ki je določena s posebnim zakonom. Davčna uprava uporablja osebne identifikacijske številke za preverjanje podatkov iz uradnih evidenc, javni organi pa te podatke zbirajo in imajo vpogled v premoženje, osebe.

Na začetku inšpekcijskega nadzora mora inšpektor zavezanca opozoriti, da ima pravico do imenovanja pooblaščenca oziroma do osebe za posredovaje podatkov in pojasnil v zvezi vsem, kar bo davčni inšpektor želel razjasniti. Davčne zavezance lahko zastopa v davčnem pregledu pooblaščenec, davčni svetovalec, zakonski zastopnik in zastopnik po uradni dolžnosti.

Pooblaščenec je oseba, ki od davčnega zavezanca dobi pooblastila, da lahko sprejema ukrepe v njegovem imenu in sodeluje pri davčnem pregledu. Te osebe so lahko tudi odvetniki. Davčni svetovalec je oseba, ki opravlja poklicno svetovanje davčnega zavezanca. Davčni svetovalec ne potrebuje pooblastila, razen če gre za zastopanje davčnega zavezanca. Zakonski zastopnik je lahko oseba, ki je z zakonom pooblaščen za zastopanje (npr. direktor podjetja, predsednik ali član nadzornega sveta, vpisan v trgovinski register, itd.). Zastopnik po uradni dolžnosti je lahko davčni svetovalec, odvetnik ali pa druga oseba, ki ima potrebno strokovno znanje za izvajanje zastopanja. Zastopnik po uradni dolžnosti je v postopek vključen takrat, ko ni znano prebivališče davčnega zavezanca, ko ni znan lastnik premoženja in ko fizična oseba ni poslovno sposobna in nima zakonitega zastopnika (Porezni priručnici i brošure, Porezni nadzor 2011).

4.2.3 DAVČNI INŠPEKTOR

Davčni inšpektor opravlja davčni nadzor, preprečuje in odkriva davčne prekrške ter druga kazniva dejanja.

Pri opravljanju teh nalog ima davčni inšpektor pravico:

- ogledati si in pregledati vsa zemljišča, poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov;
- pregledati prostore, objekte, postroje, naprave, delovna sredstva, napeljave, predmete, blago, stvari, snovi, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo državnih organov, gospodarskih družb, zavodov, drugih organizacij in skupnosti ter fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost;

- pregledati poslovne knjige in evidence, pogodbe, poslovne listine in poslovno dokumentacijo drugih oseb, ki se nahajajo pri osebi, pri kateri se izvajajo prej navedene naloge davčnega inšpektorja;
- pregledati poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente ter poslovanje in dokumentacijo ter zahtevati izdelavo njihove pisne oblike, ki mora verodostojno potrjevati elektronsko obliko, kadar se vodijo in hranijo na elektronskem mediju;
- zaslišati stranke in pričë v upravnem postopku;
- zbirati in pridobivati potrebna obvestila in podatke od oseb, ki bi utegnili biti koristni za preprečevanje in odkrivanje kršitev predpisov o obdavčenju (Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, 2013)

4.2.3.1 Izločitev inšpektorja iz davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni zavezanec lahko zahteva izločitev davčnega inšpektorja, če ugotovi, da med njim in davčnim inšpektorjem obstajajo utemeljeni razlogi, ki bi lahko vplivali na objektivnost inšpektorja v odnosu do zavezanca. Inšpektor ne sme opravljati davčnega inšpekcijskega nadzora in se pri zadevah pravnih ali fizičnih oseb izloči v naslednjih primerih:

- če je v zadevi, o kateri teče postopek, stranka, sozavezanec, priča, izvedenec, pooblaščenec ali zakoniti zastopnik stranke;
- če je ta z zavezancem v sorodstvu (zakonec, po krvnem sorodstvu, posvojenec, itd.);
- med drugim inšpektor ne sme biti delničar ali družbenik pravne osebe;
- če obstaja verjetnost, da bo inšpektor s svojim delom dosegel določeno korist ali pa utrpel škodo;
- če je inšpektor sodeloval na prvi stopnji v vodenju postopka oziroma določil davčno obdavčitev.

Inšpektor mora takoj, ko izve, za katerega od izločitvenih razlogov, ki se nanaša nanj, prenehati z inšpekcijskim pregledom in o tem seznaniti svojega nadrejenega. O izločitvi inšpektorja odloči direktor davčnega urada s sklepom, na katerega ni možna pritožba (Porezni priručnici i brošure, Porezni nadzor 2011).

4.3 OBLIKE DAVČNEGA NADZORA NA HRVAŠKEM

Davčni nadzor izvaja v štirih oblikah, in sicer kot:

- zunanji davčni nadzor;
- notranji davčni nadzor;
- carinski nadzor;
- davčni inšpekcijski nadzor.

4.3.1 ZUNANJI DAVČNI NADZOR

Zunanji davčni nadzor se deli na kontrolo, revizijo in inšpekcijo.

4.3.1.1 Zunanja kontrola

Zunanji nadzor je po svoji naravi vedno naknadna kontrola, to pa je treba upoštevati pri njeni učinkovitosti. Treba je opozoriti, da zunanji nadzor ne more biti vedno tako obširen in stalen, kot je možno v nekaterih oblikah notranjega nadzora, zato pa je lahko kontrola na drugih področjih bolj učinkovita, saj je neodvisna in lahko odloča objektivno.

4.3.1.2 Zunanja revizija

Zunanja revizija je naknadno plansko intervjuvanje in določitev stanja in poslovanja zavezanca. Je oblika nadzora nad delovanjem, ko se naknadno za nazaj odloča ali se je poslovalo skladno z zakoni. Ker se pravilnost ali nepravilnost poslovanja preverja naknadno, je revizija korekcijska. Zunanjo revizijo vodijo osebe, ki niso zaposlene pri zavezancu, nad katerim se izvaja nadzor.

4.3.1.3 Zunanja inšpekcija

Zunanja inšpekcija je inšpekcija z naknadnim korektivnim nadzorom poslovnih procesov. V nasprotju z drugimi organi nadzora izvajalci inšpekcijskih pregledov imajo v nasprotju z drugimi organi nadzora pravico in dolžnost, da sprejmejo ukrepe za odpravo nepravilnosti, če so ti izrecno dovoljeni z zakonom ali z dovoljenjem pristojnih organov, in s tem zagotovijo rešitev postopka Inšpekcijski pregledi, so zlasti povezani z organi pregona in kaznovanja, saj zakon določa in s tem povezane kazni. Nadzor izvajajo samo osebe, ki imajo naziv inšpektorji ali pa delajo kot inšpektorji v finančnih službah (Vukšić, 2012).

4.3.2 NOTRANJI NADZOR

4.3.2.1 Postopki notranjega nadzora

Postopek notranje kontrole davčnega nadzora se izvaja kot opisano:

Načrtovanje notranjega nadzora – operativno izvajanje davčnega nadzora se izvaja v sektorjih in oddelkih v regionalnih uradih. Zaželeno je, da se notranji nadzor izvaja v vsakem organizacijskem delu regionalnega urada, in sicer najkasneje v obdobju štirih let, kar pomeni, da se opravi notranji nadzor v vsakem oddelku regionalnega urada.

Notranje kontrole se ne napoveduje, kar pomeni, da se hitreje ugotovijo nepravilnosti in napake, saj ni možno tako hitro skriti dokazov oziroma dejstev, ki niso v skladu z zakonom. Postopek notranjega nadzora se izvaja pri vsakem revizorju oziroma inšpektorju v skladu z metodo naključnega izbora delovnih nalogov. Zaradi številnih kontrol ni mogoče izvesti vseh delovnih nalog ali nadzorov.

Ko se konča notranja kontrola, se opravi intervju z inšpektorjem, v katerem se opozori na ugotovljene pomanjkljivosti in nepravilnosti v postopku. Nato se skliče sestanek z vsemi nadzorniki in pristojnimi v davčnem nadzoru, kjer jih obvestijo o rezultatih nadzora. Zapisnik o opravljenem nadzoru se izroči direktorju in njegovemu pomočniku (Vukšić, 2012).

4.3.3 CARINSKI NADZOR

V zakonu o izvajanju carinskih predpisov Evropske unije je zapisano, da pri izvajanju carinskega nadzora lahko carinski urad od odgovorne osebe zahteva odstranitev blaga, predmetov, opreme in sredstev prevoza, ki so brez soglasja na uradnih mestih ali na mejnem prehodu. Če odgovorna oseba ne ravna v skladu z zahtevami carinskega urada, je dolžna plačati odstranitev, ki jo izvede carinski urad.

Carinski urad lahko od ljudi, ki so v poslovnih prostorih ali na mejnih prehodih, kjer se izvaja kontrola, zahteva, da zapustijo prostor, če onemogočajo, ali ovirajo opravljanje carinskega nadzora ali če njihova prisotnost vodi do kršitev carinskih ali drugih predpisov (Zakon o provedbi carinskih propisa Evropske unije, 2013).

4.3.4 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

Davčni organi izvajajo inšpekcijske preglede v skladu z zakonom, ki ureja določene vrste davkov. Zakon o nadzoru pravi, da je inšpekcijski nadzor del davčnega sistema, v katerem davčni organ vodi postopke preverjanja in ugotavljanja dejstev, pomembnih za obdavčitev davčnih zavezancev. Osebe, pooblaščenice za izvajanje inšpekcijskih pregledov, so davčni inšpektorji in drugi državni organi, ki imajo pooblastila v skladu z zakonom, ki določa vrsto nadzorovanega davka. Inšpekcijski pregledi se lahko opravijo za vse zavezance, ki imajo dostop do dokazov in dejstev, pomembnih za obdavčitev.

V inšpekcijskem pregledu je treba enako pozornost nameniti vsem pomembnim dejstvom, tako tistim, ki škodujejo davčnemu zavezancu kot tudi tistim, ki mu koristijo. Pregled se mora osredotočiti na pomembne dejavnike, ki bi lahko v končni fazi povečali ali zmanjšali davčno obveznost (Porezni nadzor 2011).

4.3.4.1 Vrste, predmet in zavezanci v davčnem inšpekcijskem nadzoru

Poznamo tri tipe inšpekcijskega nadzora.

- popoln nadzor - obsežno in podrobno testiranje;
- skrajšan nadzor - pregled posameznih transakcij ali dejstev;
- redno spremljanje davčne obveznosti.

Inšpekcijski nadzor vključuje obsežno in temeljito preverjanje vseh dejstev, pomembnih za obdavčitev davčnega zavezanca, kar pomeni, da gre za popoln nadzor. Glede na okoliščine se lahko pregled omeji na pregled posameznih poslov oziroma dejstev, ki so pomembna za obdavčitev, v tem primeru gre za skrajšani nadzor. Inšpekcijski nadzor vključuje preverjanje ene ali več vrst davkov in enega ali več obdobjev obdavčitve. Če je

podjetnik fizična oseba, lahko inšpekcijski nadzor nadzira tudi dejstva, ki niso povezane z njegovo gospodarsko dejavnostjo. Inšpekcijski nadzor mora vključevati pregled odnosov med lastnikom podjetij in osebami, pomembnimi za obdavčitev.

Davčni organ odloči, pri katerem davčnem zavezancu opravi preglede, izhajajoč iz načela, da je treba pri velikih davkoplačevalcih izvesti popolne in nadaljevalne preglede. Za druge davčne zavezance je treba nadzor izvajati tako, da so vsi davčni zavezanci prav tako zajeti v nadzor. Davčni zavezanec ne more vplivati na odločitev davčne uprave o izboru davčnih zavezancev, kjer bo bil opravljen pregled (Porezni nadzor 2011).

4.3.4.2 Potek oziroma faze v davčnem inšpekcijskem nadzoru

4.3.4.2.1 Izdaja sklepa o začetku inšpekcijskega pregleda

Obseg in trajanje pregleda določi davčni organ s sklepom. Sklep o pregledu se izda v pisni obliki, v njem morajo biti navedeni naslednji podatki: časovno obdobje pregleda, kaj je predmet nadzora, vrste davkov, začetek davčnega nadzora, imena pooblaščenih oseb za opravljanje inšpekcijskega nadzora, dolžnost davčnih zavezancev za sodelovanje v postopku in pravica do ugovora.

Velikemu davčnemu zavezancu se sklep dostavi trideset dni pred začetkom inšpekcijskega nadzora, ostalim davčnim zavezancem pa osem dni pred začetkom nadzora.

V primeru, ko bi nadzor lahko bil ogrožen, se sklep dostavi takoj. Davčni organ lahko odloži začetek inšpekcijskega pregleda, če davčni zavezanec vloži pritožbo v osmih dneh od prejema sklepa in zagotavlja tehtne razloge za preložitve. Odločitev o pritožbi se izvede v obliki sklepa, zoper katerega pritožba ni dopustna (Porezni nadzor 2011).

4.3.4.2.2 Potek pregleda

Inšpektorji oziroma pooblaščene osebe za izvajanje pregleda se morajo pred začetkom pregleda predstaviti s svojo službeno izkaznico. Kraj, datum in ura pregleda se vpišejo v poročilu o inšpekcijskem pregledu. Če davčni zavezanec meni, da se nadzor ne izvaja v skladu s sklepom za pregled, ima pravico, da med izvajanjem pregleda poda pritožbo pri davčnem organu, ki je izdal sklep. Vodja davčnega organa mora v roku treh dni odločiti o pritožbi in svojo odločitev sporočiti davčnemu zavezancu. Odločitev o pritožbi se izvedejo v obliki sklepa, zoper katerega ni možna pritožba.

4.3.4.2.3 Kraj in čas inšpekcije

Inšpekcijski pregled se opravi v poslovnih prostorih davčnega zavezanca. Davčni zavezanec mora zagotoviti, da zberejo vso potrebno dokumentacijo, pripravijo primeren prostor, določijo morebitnega zastopnika ali pooblaščenca ter tako omogočijo nemoteno izvajanje nadzora. Če prostor ni primeren za izvedbo takega pregleda, se nadzor izvaja v prostorih davčnega organa ali v stanovanjskih prostorih s soglasjem davčnega zavezanca. Če pregled ni bil opravljen v poslovnih prostorih, mora oseba, pooblaščenca za izvajanje

inšpekcijskih pregledov, pregledati prostore in o tem sestaviti zabeležko. Pooblaščenca oseba ima pravico do ogleda in nadzora prostorov, v katerih davčni zavezanec izvaja dejavnost. Davčni zavezanec, njegov pooblaščenec in zakoniti zastopnik se morajo udeležiti pregleda njihovih poslovnih prostorov.

Inšpekcijski pregled se opravi v rednem delovnem času. Opravljanje nadzora izven delovnega časa se opravi, če davčni zavezanec na to pristane ali pa, če tako nalaga zakon. Če se inšpekcijski pregled ni zaključil v delovnem času davčnega inšpektorja in ta privoli v nadaljevanje pregleda, lahko inšpektor omeji vstop v poslovne prostore. Vstop je lahko omejen, vse dokler se ne začne delovni čas davčnega zavezanca. Zoper tega ukrepa pritožba ni možna (Opći porezni zakon, 2013).

4.3.4.2.4 Inšpekcijsko obdobje

Inšpekcijski pregled se lahko opravi v obdobju, dokler ne zastara ugotovitev davčne obveznosti. Inšpekcijski nadzor se mora pri velikih zavezancih nadaljevati od zadnjega časovnega obdobja obdavčitve, ki obsega predhodni inšpekcijski nadzor, to imenujemo nadaljevalni nadzor. V splošnem zakonu o davčnem nadzoru piše, da je velik davčni zavezanec tisti, ki ima letno davčno obveznost, v vseh vrstah davkov, večjo kot 50.000.000,00 HRK. Pregled drugih davčnih zavezancev navadno vključuje zadnje obdobje obdavčitve, za katero se je vložila davčna napoved. Nadzor se lahko podaljša, če obstajajo dokazi, da bi se z njegovim podaljšanjem spremenil znesek odmerjenega davka (Opći porezni zakon, 2013).

4.3.4.2.5 Obveznosti in pravice davčnih zavezancev

Davčni zavezanec mora sodelovati pri ugotavljanju dejstev, ki so pomembna za obdavčitev, tako da predloži vso potrebno dokumentacijo, in sicer vse poslovne knjige, podatkovne baze in druge dokumente ali pa imenuje nekoga, ki bo to naredil zanj. Če sodelovanje davčnega zavezanca ali pooblaščenca osebe ni zadovoljivo, lahko pooblaščenca oseba za nadzor zahteva od davčnega zavezanca, da pooblasti druge osebe za zagotavljanje informacij. Za pregled pooblaščenca oseba lahko zahteva podatke od drugih zaposlenih zavezanca. Osebe, ki posredujejo informacije med inšpekcijskim pregledom, obvestijo inšpektorja brez pisnega zahtevka.

Če se med inšpekcijskim postopkom pojavi sum, da je davčni zavezanec storil krivo dejanje ali prekršek, mora davčni inšpektor takoj obvestiti davčni urad. Davčnega zavezanca ali pooblaščenca je treba obvestiti o rezultatih davčnega pregleda, preden pooblaščenca oseba sestavi zapisnik. Nato pa razpravljati o spornih dejstvih, pravnih vrednostih, sklepih in njihovih vplivih na določitev davčne obveznosti. Na koncu pa o tem sestavi zapisnik (Opći porezni zakon, 2013).

4.3.4.3 Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora

Zaključek odloča o posameznih pravicah in obveznostih. Sklep nastane v zadevah v zvezi s postopkom (npr. določitev zastopnika za službene zadeve, izjeme inšpektorjev, itd) v zadevah v zvezi z izvedbo davčnega nadzora, ki so predpisane z zakonom (na primer zahteva za predložitev poslovnih knjig).

Sklep o zaključku davčnega nadzora mora vsebovati:

- ime enote davčnega organa, številko, datum in uvod,
- rek (kratek, jasen in natančen zaključek in čas izvedbe)
- razlago (ugotovljena dejstva, obrazložitev postopka in pravne podlage)
- pouk o pravnem sredstvu (dopustnost posebne pritožbe)
- podpis in žig (Opći porezni zakon, 2013).

4.3.4.3.1 Zaključni pogovor in zapisnik v davčnem pregledu

Preden se sestavi zapisnik, se razpravlja o dejstvih, pravnih ocenah, sklepih in njihovem vplivu na določitev davčne obveznosti. Zaključni pogovor se ne izvede, če davčni pregled ni pokazal nepravilnosti ali če se davčni zavezanec izogiba pogovoru.

Ko se inšpekcijski pregled opravi, se sestavi zapisnik, ki mora vsebovati naslednje podatke:

- naziv davčnega organa številko in datum sklepa o davčnem nadzoru;
- naziv davčnega zaveznika;
- pravne in dejanske podlage;
- mesto pregleda in časovno obdobje pregleda;
- ime pooblaščenih oseb, ki izvajajo davčni pregled;
- vrste davkov in obdobje, ki ga zajema nadzor;
- opis dela, dejstev in dokazov, ki se izvajajo v postopku, v katerem so potrjene nepravilnosti.

Zapisnik se vodi strogo po zakonu, saj se ne sme nič dodajati in spreminjati. Prečrtane besede morajo ostati strogo čitljive. Če zapisnik vsebuje več strani, se vsaka stran podpiše in pravilno številči. Davčni zavezanec ima pravico do pritožbe na zapisnik o inšpekcijskem pregledu. Pritožba se lahko vloži šele pet do dvajset dni po tem, ko davčni zavezanec sprejme sklep.

Davčni organ upošteva pritožbo na zapisnik, v primeru, da pritožba ne pride v veljavo mora davčni organ navesti oziroma obrazložiti dejstva za zavrnitev pritožbe.

Če pa zavezanec z novo pritožbo spremeni neka dejstva ali pa doda nova, ki so bila navedena v zapisniku, sestavi dodatni oziroma dopolnilni zapisnik z novimi navedenimi dejstvi in dokazi. Na dopolnilni zapisnik ni možna pritožba.

Na podlagi dejstev in dokazov, navedenih v zapisniku in dopolnilnem zapisniku o davčnem pregledu, se izda davčna odločba. Odločba se izda najpozneje v roku šestdeset dni po vročitvi zapisnika o davčnem pregledu. Če se na podlagi zapisnika ugotovi, da ni dejstev in dokazov za spremembo davčne obveznosti, organ pisno obvesti davčnega zavezanca. Če pooblaščen oseba pri nadzoru ugotovi dejstva, ki so pomembna za obdavčitev drugih oseb, mora v pisni obliki o teh dejstvih obvestiti davčni organ (Opći porezni zakon, 2013).

4.4 SANKCIJE OB ODKRIVANJU DAVČNE UTAJE NA HRVAŠKEM

Kršitev davčne določbe je opredeljena kot kršitev splošne davčne zakonodaje in posebnih zakonov o določenih vrstah davkov. Za vodenje postopka o prekrških na prvi stopnji je pooblaščen uradna oseba na davčnem uradu. Sodišča za prekrške rešujejo pritožbe in pritožbe zoper odločbe, izdana na prvi stopnji.

Prekrški se delijo na tri ravni, in sicer na:

- lažje, ki se kaznujejo z globo od 2.000,00 HRK (267,00 EUR) do 200.000,00 HRK (26.756,00 EUR),
- težje, ki se kaznujejo z globo od 5.000,00 HRK (668,00 EUR) do 300.000,00 HRK (40.134,00 EUR)
- ter zelo težke, ki se kaznujejo z globo od 20.000,00 HRK (2.675,00 EUR) do 500.000,00 HRK (66.890,00 EUR)

Z globo v višini 5.000,00 HRK (668,00 EUR) do 500.000,00 HRK (66.890,00 EUR) je kaznovan:

- kdor ne obračuna napovedi oziroma ne obračuna pravilno, ali pa ne plača oziroma ne plača pravočasno ali prijavi davčnega odtegljaja;
- kdor poslovnih knjig in evidenc ne upravlja pravilno skladno z obdavčitvijo;
- kdor poslovnih knjig in evidenc ne upravlja pravilno, kot predpisuje zakon;
- kdor na začetku postopka ne navede svojega premoženja in obveznosti;
- kdor knjige, evidence drugih računovodskih listin ne hrani v rokih, ki jih predpisuje zakon;
- kdo ne omogoči elektronskega vpogleda v poslovne knjige, evidence in poročila ali ne zagotovi nadzora nad dostopom do elektronskih podatkov;
- kdor informacij ne predloži na predpisan način ali ne zagotovi ustrezne zaščite, zaupnosti in celovitosti podatkov, berljivosti originalnih podatkov, njihovega pravilnega shranjevanja in arhiviranja;
- kdor ne poroča o dejstvih, pomembnih za določitev njegove davčne obveznosti v zakonsko določenem roku;
- kdor poda neresnične podatke;
- kdor se ne zgleda na davčnem uradu, če mu je bilo poslano vabilo na ustno obravnavo;
- kdor na poziv davčnega organa ne predloži prijave premoženja ali je ne predloži na predpisan način ali v prijavi navaja neresnične podatke;

- kdor noče sodelovati v davčnem postopku;
- kdor davčne napovedi ne vloži pravočasno;
- kdor v davčnem obračunu navede nepravilne ali neresnične podatke;
- vsakdo, ki ni vložil pravilne prijave oziroma napovedi za odmero davka v skladu z davčno zakonodajo;
- kdor ne izda dokumentacije, potrebne za davčno napoved;
- kdor ne vloži davčne napovedi in drugih podatkov, potrebnih za elektronsko obliko;
- kdor se ne odzove na poziv davčnega organa;
- kdor na zahtevo davčnega organa ni zagotovil podatkov, potrebnih za določitev davčne obveznosti, izvajanje in izvrševanje varnostnih ukrepov;
- kdor ovira davčno preiskavo.

Zavezanec, kot odgovorna oseba se za določena kazniva dejanja kaznuje z globo od 2.000,00 HRK (267,00 EUR) do 100.000,00 HRK (13.378,00 EUR).

Z globo v višini od 10.000,00 HRK (13.378,00 EUR) do 500.000,00 HRK (66.890,00 EUR) se kaznuje davčnega zavezanca, ki ne izdaja računov in ne vodi poslovne knjige ter evidenc na podlagi obdavčenj, ki jih zahteva zakon.

Zavezanec kot odgovorna oseba se za kazniva dejanja, kaznuje z denarno kaznijo od 5.000,00 HRK (668,00 EUR) do 100.000,00 HRK (13.378,00 EUR) (Porezni nadzor 2011).

5 ZAKLJUČEK

Primerjava davčnega nadzora v državah

V Sloveniji Davčna uprava ne polni državne blagajne tako kot nekoč. V zadnjem času se je zmanjšalo število inšpektorjev, medtem ko se je obseg dela povečal. Poleg davčnih postopkov, inšpektorji vodijo sedaj tudi prekrškovne, ki so jih včasih izvajali sodniki. Delo opravljajo še vedno s starimi programi, saj novi informacijski sistem ne zagotavlja podpore pri delu, temveč povzroča dodatne naloge in težave. Rezultati kažejo, da je nadzor kljub težavam dosegel dobre rezultate, saj se je število inšpektorjev zmanjšalo, prav tako pa davčni inšpekcijski nadzori zaradi novih razsežnosti davčnih utaj, postajajo vse daljši, zahtevnejši in kompleksnejši.

V davčnem nadzoru na Hrvaškem trenutno primanjkuje predvsem inšpektorjev in osebja s primerno specializacijo. Poleg tega ne uporabljajo sodobne metode davčnega nadzora, kot je na primer elektronska verzija nadzora, katera bi pospešila celoten proces trajanja postopka in mogoče zmanjšala potrebo po davčnih inšpektorjih. Občuti se tudi pomanjkanje v ocenjevanju in nagrajevanju uspešnosti, nikjer pa niso eksplicitno določena pravila o napredovanju. To nezadovoljstvo oziroma pomanjkanje bodo skušali spremeniti s strateškimi cilji davčnega nadzora. V obdobju 2011 do 2015 se morajo standardizirati postopki na davčni upravi. Uporabljali bodo objektivni izbor davčnih zavezancev. Povečala se bo učinkovitost nadzora za davčne zavezance, ki veljajo za najbolj tvegane. Začeli bodo uporabljati računalniška orodja za elektronski nadzor in bolj spremljati rezultate davčne inšpekcije.

Primerjava davčnih udeležencev

Pri davčnih udeležencih med omenjenima državama nisem ugotovila večjih razlik, saj sta davčni upravi pristojni oziroma izvajata podobne naloge, kot so prisilna izterjava denarnih kazni nadziranje zakonitosti, pravilnosti in pravočasnosti izpolnjevanja davčnih obveznosti, odmerjanje, pobiranje in izterjava davkov in drugih obveznih dajatev, preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih dejanj. V Sloveniji so davčni uradi organizacijske enote davčne uprave. Sestavljajo ga Generalni davčni urad in 15 davčnih uradov, ki so ustanovljeni za opravljanje nalog na posameznem območju ali za določeno področje dela, ter posebni davčni urad. Davčna uprava na Hrvaškem je sestavljena iz osrednjega in regionalnega urada ter izpostav. Vsaka od omenjenih ravni ima po zakonu, posebne pristojnosti in dolžnosti.

Davčni zavezanec ima tako v Sloveniji, kot na Hrvaškem pravico udeleževanja v ugotovitvenem postopku, pravico o vseh dejstvih in okoliščinah, ter pravico izpodbijanja ugotovitev in navedb davčnega organa in drugih udeležencev, ki so v postopku. Ugotovila sem tudi, da so v obeh državah podobni izločitveni razlogi davčnega inšpektorja.

Primerjava oblik davčnega nadzora

V obema državama se davčni nadzor izvaja v štirih oblikah, in sicer kot: davčna preiskava, notranji davčni nadzor - kontrola obračunov, carinski nadzor in bolj obsežnejši davčni inšpekcijski nadzor. Davčni inšpekcijski nadzor je en izmed postopkov nadzora, ki spada pod zunanje nadzore. Davčna uprava jih izvaja z namenom, da nadzorujejo izvajanje določb davčnih zakonov. Nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki so zaposleni, kot uradniki s posebnimi pooblastili. Davčni inšpektorji preverjajo poslovanje zavezanca, morebitno davčno utajevanje in pravočasnost plačila davkov. Inšpekcijski nadzor v Sloveniji delimo na tri dele, in sicer na: popoln nadzor - obsežno in podrobno testiranje, skrajšan nadzor - pregled posameznih transakcij ali dejstev, ter redno spremljanje davčne obveznosti. Na Hrvaškem se vrste davčnega inšpekcijskega nadzora delijo na: celostne, ki se pretežno izvajajo pri majhnih in srednje velikih davčnih zavezancih in delne, ki so razdeljene na akcije in hitre davčne inšpekcijske nadzore. Potek in pristojnosti v inšpekcijskem nadzoru so torej v obeh državah zelo podobni.

Primerjava sankcij oziroma višina glob v primeru utajevanja

Vse pogostejša težava je neizterljivost davčnega dolga, tako da sankcije nekako morajo spodbujati neplačnike, da hitreje poravnajo obveznosti. Če je kršen zakon ali predpis oziroma neki drugi akt, ima inšpektor pravico oziroma dolžnost, da izvede postopke v skladu z zakonom o prekrških, poda kazensko ovadbo za kaznivo dejanje, predlaga ukrepe pristojnemu organu, odredi ukrepe in dejanja, za katere je pooblaščen ter odredi ukrepe za odpravo nepravilnosti in pomanjkljivosti.

Vrste sankcij, ki se kaznujejo davčni delikti po določenem zakonu v Sloveniji, so Zakoni po kazenskem zakoniku, Zakonu o davčnem postopku in Zakon o davčni službi.

Na Hrvaškem poznajo tri tipe sankcij, in sicer: lažje, ki se kaznujejo z globo 2.000,00 HRK (267,00 EUR) do 200.000,00 HRK (26.756,00 EUR), težje, ki se kaznujejo z globo 5.000,00 HRK (668,00 EUR) do 300.000,00 HRK (40.134,00 EUR) ter zelo težke, ki se kaznujejo z globo 20.000,00 HRK (2.675,00 EUR) do 500.000,00 HRK (66.890,00 EUR).

V primerjavi s Slovenijo imajo na Hrvaškem v primeru utajevanja višje globe oziroma sankcije. V Sloveniji je davčni zavezanec na podlagi Zakona o kazenskem zakoniku lahko sankcioniran tudi z zaporno kaznijo. Zaporne kazni izvajajo tudi na Hrvaškem, vendar ne tako pogosto.

Hipoteza

Na Hrvaškem je približno enkrat več prebivalstva kot v Sloveniji. V podobnem razmerju se giblje tudi število zaposlenih davčnih inšpektorjev. Na Hrvaškem jih je približno 600, medtem ko jih je v Sloveniji približno 250. V obeh državah se občuti pomanjkanje davčnih inšpektorjev. Na Hrvaškem pomanjkanje le-teh, ni tako izrazito kot v Sloveniji, kjer jih primanjkuje vsaj 600 (Revija Delo, 2013). Relativni odstotek davčnih inšpektorjev glede

na prebivalstvo je v omenjenima državama podoben, kar ne moremo trditi za število davčnih pregledov. V letu 2012 je bilo namreč v obeh državah izvedenih približno enako število davčnih nadzorov (v Sloveniji 7.300, na Hrvaškem pa 7.900).

Zanimivo je, da je bilo od vseh opravljenih davčnih nadzorov na Hrvaškem v letu 2012 ugotovljenih približno 5.400 nepravilnosti (69 % vseh), medtem ko jih je bilo v Sloveniji v istem obdobju najdenih veliko manj. Istega leta je bilo v Sloveniji ugotovljenih približno 146 mil. EUR dodatnih neposrednih in posrednih obveznosti, medtem ko jih je bilo na Hrvaškem 225 mil. EUR. Na Hrvaškem je bil torej ta znesek enkrat večji kot v Sloveniji. To razmerje seveda sovpada z razmerjem števila prebivalcev oz. davčnih inšpektorjev, vsekakor pa ne z razmerjem števila opravljenih pregledov. Na Hrvaškem je ena obveznost v povprečju znašala 40.000,00 EUR, medtem ko je bila ta v Sloveniji skoraj enkrat višja. Davčni inšpektor v Sloveniji torej v povprečju opravi več davčnih obveznosti na eno nepravilnost, kot na Hrvaškem. Lahko bi se reklo, da v Sloveniji to povprečje dvigujejo davčni zavezanci z višjimi davčnimi obveznostmi. Leta 2012 je bilo namreč ugotovljeno, da je v Sloveniji 83 davčnih utajevalcev dolgovalo skoraj polovico vseh obveznosti (Revija Delo, 2013).

Menim, da je razlog predvsem v tem, da so v Sloveniji davčni inšpektorji plačani po učinku, torej so primorani, da med pregledom najdejo kar največ napak in izterjajo kar največ domnevno neplačanega denarja. Najdejo torej manjše število davčnih utajevalcev, vendar le-ti utajijo v povprečju visoko vsoto davčne obveznosti. Menim, da bi v obeh državah lahko bil boljši davčni nadzor, vendar jim težave povzročajo pomanjkanje inšpektorjev, povečan obseg dela in pomanjkanje sodobnega sistema dela. Glede na prikazano statistiko podatkov menim, da ima Hrvaška nekoliko bolj učinkovit davčni nadzor kot Slovenija. Moja hipoteza je v tem primeru potrjena, saj ima Hrvaška višje sankcije v primeru utajevanja.

LITERATURA IN VIRI

Literatura:

- Jerovšek, Tone, Kovač, Polonca (2008). *Posebni upravni postopki*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Jerovšek, Tone (2007). *Upravni postopek in upravni spor*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Jerovšek, Tone, Trpin, Gorazd, Bugarić, Bojan, Horvat, Mitja, Kerševan, Erik, Kovač, Polona, Mužina, Aleksij, Pličanič, Senko, Vesel, Tomaž, Virant, Grega (2004). *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani in Nebra, Ljubljana.
- Jerovšek, Tone, Simič, Ivan, Škof, Bojan, Kovač, Polona, Wakounig, Marian, Jerman, Saša, Krisper Mendušič, Mirjam, Klepac, Katarina, Jenko, Peter, Štemberger, Marjetka, Erbida Golob, Metka, Centa Debeljak, Mojca, Grum, Olga, Musar, Igor, Premuš, Stanka, Hadjar, Rajko (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Davčno finančno raziskovalni inštitut Maribor, Ljubljana.
- Klun, Maja (2010) *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Kovač, Polonca, Konečnik, Tina (2007). *Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po zakonu o davčnem postopku*. Uprava. Letnik V, št. 2/2007, str. 29–54.
- Kovač, Polonca (2010). *Posebni upravni postopki – praktikum*. Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Kruhar Puc, Romana (2004). *Ko nas obišče davčni inšpektor*. Primath, Ljubljana.
- Kruhar Puc, Romana (2006). *Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu*. Primath, Ljubljana.
- Mužina, Aleksij (2004). *Davčni inšpekcijski postopek v zakonodaji in sodni praksi*. Javna uprava.
- Sertič, Andreja (2012). *Porezne oaze: mednarodno izbjegavanje plačanja poreza i porezna evazija*.
- Šimović, Jure, Rogić Lugarić, Tereza, Cindori, Sonja: *Utaja poreza u Republici Hrvatskoj i mjere za njezino sprječavanje*. Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb.
- Tinta, Mojca (2010). *Davčni nadzor pravnih oseb v Sloveniji in tujini*. Diplomsko delo na Fakulteti za upravo Ljubljana.
- Vukšić, Zdravko (2012). *Uloga poreznih posrednika u poreznom nadzoru*. Porezni vjestnik, Zagreb.

Viri:

- *Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku, 2013*. Institut za javne financije, Porezni vjesnik, Biblioteka Porezni priručnici i brošure, Zagreb.
- *Ministarstvo financija, Porezni nadzor 2011*. Institut za javne financije, Porezni vjesnik. Biblioteka Porezni priručnici i brošure, Zagreb.

Viri z interneta:

- DURS (2013). *Organigram DURS*. Privzeto dne 3. 6. 2013 iz:
http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Organigram/Organigram__DURS_.pdf
- DURS (2013). *Organizacija in naloge davčne službe*. Privzeto dne 3. 6. 2013 iz:
http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi/organizacija_in_naloge_davcne_sluzbe/
- DURS, *Kazalci uspešnosti 2012*. Privzeto dne 28. 6. 2013 iz:
http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Strate__ki_na__rt/Kazalci_uspe__nosti/Kazalci_DURS_januardecember_2012.pdf
- *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2012*. Privzeto dne 23. 6. 2013 iz:
http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poro__ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_v_letu_2012.pdf
- *Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2011*. Privzeto dne 23. 6. 2013 iz:
http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poro__ila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_DURS_v_letu_2011-3.pdf
- *Poslovna strategija Davčne uprave Republike Slovenije 2010–2013*. Privzeto dne 23. 6. 2013 iz:
http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Strate__ki_na__rt/Poslovna-strategija-10-13.pdf
- Čokelc, Stanko (2007). *Davčne utaje*. Privzeto dne 23. 7. 2013 iz:
<http://www.revidicom.si/index.php/clanki/category/1-stanko-cokelc?limitstart=0>
- Kunšek, Mojca (2011). *S spremembo ZDS-1 razširjene pristojnosti davčnih inšpektorjev in generalnega davčnega urada*. Privzeto dne 18. 6. 2013 iz:
<http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=67839>
- *Fiskalna blagajna na Hrvaškem*. Privzeto dne 22. 8. 2013 iz:
<http://www.poreznauprava.hr/Lists/Vijesti/Vijest.aspx?ID=676&RootFolder=%2FLists%2FVijesti&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Eporeznauprava%2Ehr%2FStranice%2FNaslovnica%2Easpx>
- *Ministarstvo financija, Porezna uprava - središnji ured, fiskalna blagajna*. Privzeto dne 22. 8. 2013 iz:
<http://www.poreznauprava.hr/Lists/Vijesti/Vijest.aspx?ID=664&RootFolder=%2FLists%2FVijesti&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Eporeznauprava%2Ehr%2FStranice%2FVijesti%2Easpx>
- *Zadaci Porezne uprave*. Privzeto dne 21. 8. 2013 iz:
http://www.porezna-uprava.hr/HR_o_nama/Stranice/zadatak.aspx
- *Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom*. Privzeto dne 21. 8. 2013 iz:
<http://www.zakon.hr/z/548/Zakon-o-fiskalizaciji-u-prometu-gotovinom>
- *Zakon o poreznoj upravi*. Privzeto dne 15. 8. 2013 iz:
<http://www.zakon.hr/cms.htm?id=133>

- *Opći porezni zakon (OPZ)*. Privzeto dne 8. 8. 2013 iz:
<http://www.zakon.hr/z/100/Op%C4%87i-porezni-zakon>
- Revija Delo, *Zaposleni na Dursu: »Razmere so obupne!«*. Privzeto dne 26. 8. 2013 iz:
<http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/zaposleni-na-dursu-razmere-so-obupne.html>